



Erfüllung von Steueransprüchen durch Sachwerte
Anwendungsbereich, verfassungsrechtliche Bedenken und
Rechtsvergleich

Erfüllung von Steueransprüchen durch Sachwerte

Anwendungsbereich, verfassungsrechtliche Bedenken und
Rechtsvergleich

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 089/24

Abschluss der Arbeit: 13.1.2025

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Untersuchungsgegenstand	4
2.	Erfüllung von Steueransprüchen durch Zahlung von Geld	4
3.	Ausnahme: Übertragung von Kunstgegenständen an Zahlungs statt (§ 224a AO)	5
4.	Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Erfüllung von Steueransprüchen durch Übertragung von Sachen an Zahlungs statt	6
4.1.	Vereinbarkeit mit dem Steuerbegriff (Art. 105 ff. GG)	7
4.2.	Vereinbarkeit mit der Verteilung des Steueraufkommens (Art. 106 GG)	9
4.3.	Vereinbarkeit mit haushaltsrechtlichen Vorgaben (Art. 110 GG)	10
4.3.1.	Haushaltsrechtliche Bedenken gegen § 224a AO	10
4.3.2.	Budgetrecht des Parlaments / Grundsatz der Vollständigkeit	11
4.3.3.	Haushaltsrechtliches Bruttozip	13
4.4.	Vereinbarkeit mit Art. 15 GG (Sozialisierung)	13
4.5.	Vereinbarkeit mit Art. 14 GG (Enteignung)	15
4.6.	Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG (Allgemeiner Gleichheitssatz)	17
5.	Zur Rechtslage in ausgewählten Staaten	19
5.1.	Italien	20
5.2.	Spanien	20
5.3.	Großbritannien	21
5.4.	Frankreich	21
6.	Zusammenfassung	21

1. Untersuchungsgegenstand

Gefragt wird nach den rechtlichen Möglichkeiten und Grenzen, Steuerzahlungen freiwillig oder zwingend durch die Übertragung von Sachwerten anstelle der Zahlung von Geld zu leisten, insbesondere vor dem Hintergrund des Betriebs- und Finanzvermögens bei „Superreichen“ und einer damit verbundenen hohen Steuerlast. Im Hinblick darauf wird gefragt, ob dies bereits zulässig sei bzw. was dem rechtlich entgegenstehe, insbesondere im Hinblick auf Art. 15 Grundgesetz (GG). Außerdem wird nach entsprechenden Möglichkeiten in anderen Staaten gefragt.

Dazu wird im Folgenden die geltende Rechtslage dargestellt, der zufolge Steuerschulden durch Zahlung von Geld zu begleichen sind (dazu nachfolgend 2.) mit der Ausnahme von Erbschafts- und Schenkungsteuern, die gemäß § 224a Abgabenordnung (AO) ausnahmsweise durch Hingabe von Kunstgegenständen erfüllt werden können (dazu nachfolgend 3.). Der Schwerpunkt dieser Ausarbeitung liegt sodann auf der Erörterung der verfassungsrechtlichen Hindernisse, die der freiwilligen und der zwangsweisen Erfüllung von Steueransprüchen durch Übertragung von Sachen an Zahlungs statt entgegenstehen (dazu nachfolgend 4.). Abschließend wird auf die Rechtslage in anderen Staaten eingegangen (dazu nachfolgend 5.). Eine Zusammenfassung findet sich unter 6.

2. Erfüllung von Steueransprüchen durch Zahlung von Geld

Steuern sind nach einfachgesetzlicher Definition auf die Zahlung eines Geldbetrages gerichtet. § 3 Abs. 1 AO definiert Steuern wie folgt:

Steuern sind einmalige oder laufende **Geldleistungen**, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. (Hervorhebung nur hier)

Der Steueranspruch gehört zu den Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) und entsteht mit der Erfüllung des Tatbestandes eines Steuergesetzes (§ 38 AO). Der **Steueranspruch erlischt** insbesondere **durch Zahlung**, aber zum Beispiel auch durch Aufrechnung, Erlass oder Verjährung (§ 47 AO). Von der Entstehung der Steuerschuld zu unterscheiden ist die Festsetzung der Steuer durch den Steuerbescheid als Verwaltungsakt (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Steuerbescheid ist die Grundlage für die Verwirklichung des Steueranspruchs (§ 218 Abs. 1 Satz 1 AO). § 224 AO regelt Zahlungen an die Finanzbehörden und gilt für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis.¹ § 224 AO versteht unter Zahlung nicht nur die Barzahlung, sondern auch die Hingabe von Schecks und deren Annahme erfüllungshalber, die Giroüberweisung und die Einziehung im Lastschriftverkehr.² Durch Übertragung des Eigentums an Sachen oder durch die Abtretung von Forderungen oder anderen Rechten können Steueransprüche also nicht erfüllt werden.

1 Loose, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, § 224 (173. EL November 2022) Rn. 1.

2 Loose, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, § 224 (173. EL November 2022) Rn. 2.

3. Ausnahme: Übertragung von Kunstgegenständen an Zahlungs statt (§ 224a AO)

Eine ausdrückliche Ausnahme dazu regelt § 224a AO, dessen Abs. 1 Satz 1 lautet:

Schuldet ein Steuerpflichtiger Erbschaft- oder Vermögensteuer, kann durch öffentlich-rechtlichen Vertrag zugelassen werden, dass an Zahlungs statt das Eigentum an Kunstgegenständen, Kunstsammlungen, wissenschaftlichen Sammlungen, Bibliotheken, Handschriften und Archiven dem Land, dem das Steueraufkommen zusteht, übertragen wird, wenn an deren Erwerb wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft ein öffentliches Interesse besteht.

§ 224a AO wurde 1990 nach französischem Vorbild (dazu 5.) in die Abgabenordnung eingefügt und ermöglichte erstmals, eine Steuerschuld durch Übertragung bestimmter Sachen zum Erlöschen zu bringen.³ Die Vorschrift bezweckt, den Verkauf bedeutender Kunstgüter an Private oder in das Ausland infolge von Steuerschulden zu verhindern.⁴ Als **Ausnahmevorschrift** hat § 224a AO einen sehr engen Anwendungsbereich. § 224a AO

- gilt nur für eine Steuerart (Erbschaft- und Schenkungsteuer⁵),⁶
- ermöglicht nur die Übertragung bestimmter beweglicher Sachen (Kunstgegenstände u.ä.),
- verlangt ein öffentliches Interesse an dem Erwerb dieser Sachen durch das Land,
- setzt einen öffentlich-rechtlichen Vertrag, also eine Einigung zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde voraus,
- setzt implizit eine Verständigung über den Wert der Sachen voraus, was die Anwendung erschweren und zu Auseinandersetzungen führen kann⁷.

Mit diesen engen Voraussetzungen hat die Vorschrift **kaum praktische Bedeutung** erlangt.⁸ Auf die mit ihr verbundenen Schwierigkeiten der Verkehrswertbestimmung der fraglichen Objekte

³ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 1; kritisch *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 161 ff. (systemfremde Vorschrift).

⁴ *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 2.

⁵ Trotz des Wortlauts gilt die Vorschrift auch für Steuern, die durch Schenkung unter Lebenden anfallen, siehe *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 7.

⁶ Die Vermögensteuer wird seit 1997 nicht mehr erhoben.

⁷ *Werth*, in: Klein, AO, 18. Aufl. 2024, § 224a Rn. 5; *Loose*, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, § 224a (173. EL November 2022) Rn. 8.

⁸ *Werth*, in: Klein, AO, 18. Aufl. 2024, § 224a Rn. 1. *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 4 nennt dafür haushaltspolitische Gründe; ähnlich *Loose*, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, § 224a (173. EL November 2022) Rn. 2.

wurde frühzeitig hingewiesen.⁹ Ohne die ausdrückliche Regelung in § 224a AO würde die Übertragung von Sachen an Zahlungs statt nicht zum Erlöschen der Steueransprüche führen.¹⁰ Ein Anspruch auf Anwendung des § 224a AO besteht nicht.¹¹ Die analoge Anwendung des § 224a AO auf andere Fälle einer Leistung an Zahlungs statt soll nicht in Betracht kommen.¹² Zwar wird darauf verwiesen, der Bundesfinanzhof (BFH)¹³ habe dies offengelassen.¹⁴ Allerdings erfolgte dies im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde mit einem einzigen Satz und war nicht entscheidungserheblich.

4. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Erfüllung von Steueransprüchen durch Übertragung von Sachen an Zahlungs statt

Gegen eine neu zu schaffende Regelung, der zufolge – über § 224a AO hinaus – Steueransprüche freiwillig oder zwangsweise durch Übertragung von Sachen an Zahlungs statt erfüllt werden können, bestehen in mehrfacher Hinsicht verfassungsrechtliche Bedenken. Zum ersten ist zweifelhaft, ob eine davon erfasste Steuer noch eine „Steuer“ im Sinne des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs darstellt (dazu nachfolgend 4.1.). Dies hat nicht nur Folgen für die Gesetzgebungskompetenz, sondern kann auch die Verteilung des Steueraufkommens gemäß Art. 106 GG berühren (dazu nachfolgend 4.2.). Zu haushaltrechtlichen Bedenken gegen eine solche Regelung siehe nachfolgend 4.3. Sodann wird auftragsgemäß geprüft, ob eine solche Regelung auf die Ermächtigung zur Sozialisierung aus Art. 15 GG gestützt werden kann (dazu nachfolgend 4.4.). Schließlich bestehen auch Bedenken im Hinblick auf die Eigentumsfreiheit aus Art. 14 GG (dazu nachfolgend 4.5.) und den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG (dazu nachfolgend 4.6.).

Ganz unabhängig von der nachfolgenden rechtlichen Erörterung und daher ohne weitere Vertiefung bleibt hier die Frage stehen, ob die Erfüllung von Steueransprüchen durch Übertragung von Sachen überhaupt praktikabel ist bzw. wie **praktische Schwierigkeiten** zum Beispiel der zutreffenden Bewertung der Sachen gelöst werden können (zu daraus folgenden Bedenken im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG siehe noch 4.6.). Weiter stellt sich die Frage, wie die öffentlich-rechtliche Körperschaft mit den ihr übertragenen Sachen verfahren soll, ob also zum Beispiel die Verwertung durch Versteigerung oder freihändigen Verkauf oder etwa die fortgesetzte Verwaltung durch Fruchtziehung o.ä. oder die Überführung in Gemeinwirtschaft (siehe dazu noch 4.4.) organisiert werden sollen. In jedem Fall entsteht dadurch ein zusätzlicher, ggf. erheblicher Verwaltungsaufwand. Zu bedenken sind auch die Folgen der Übertragung für die steuerbare Tätigkeit der betroffenen Steuerpflichtigen, zum Beispiel im Falle von notwendigem Betriebsvermögen.

9 Carl/Klos, StVj 1992, 156, 168; siehe auch Bruschke, ErbStB 2013, 21, 24.

10 Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 3, 51.

11 Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 13; Bruschke, ErbStB 2013, 21, 25.

12 Werth, in: Klein, AO, 18. Aufl. 2024, § 224a Rn. 1; ablehnend auch Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 7

13 BFH, Beschluss vom 16.12.1998, IV B 18/98.

14 Werth, in: Klein, AO, 18. Aufl. 2024, § 224a Rn. 1.

4.1. Vereinbarkeit mit dem Steuerbegriff (Art. 105 ff. GG)

Um die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen sowie die materiell-rechtlichen Anforderungen an eine Abgabe zu bestimmen, sind Abgaben zu klassifizieren. Liegt eine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne vor, bestimmt sich die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG, die Ertragskompetenz nach Art. 106 GG und die Verwaltungskompetenz nach Art. 108 GG.

Die einfachrechtliche Definition der Steuer in § 3 Abs. 1 AO (siehe 2.) stimmt mit dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff überein.¹⁵ Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) definiert Steuern als öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“) zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden.¹⁶ Steuern dienen damit der Verwirklichung des Gemeinlastprinzips, wonach Staatsleistungen durch allgemein auferlegte **Geldleistungspflichten** finanziert werden, ohne dass eine bestimmte Staatsleistung einem bestimmten Nutznießer zugeordnet werden müsste.¹⁷ Wesentliches Merkmal des einfachrechtlichen wie verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs ist mithin, dass es sich um eine (Verpflichtung zur) **Geldzahlung** handelt.

Vor diesem Hintergrund begründen Steuergesetze, die auf die Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 GG zu stützen sind, Geldsummenverpflichtungen.¹⁸ Geldleistungen sind auf Zahlung von Geldbeträgen gerichtete Leistungen; die geschuldete Leistung wird durch einen Geldbetrag konkretisiert und kann allein durch Verwendung gesetzlicher Zahlungsmittel im Wege der Barzahlung oder unbar getilgt werden.¹⁹ Keine Geldleistungen sind Naturalleistungen; **Sach- und Dienstleistungspflichten erfüllen daher den Steuerbegriff nicht.**²⁰ Folglich stellt sich die Frage, ob eine Regelung, der zufolge Steueransprüche generell freiwillig oder zwangsweise durch Übertragung von Sachen erfüllt werden können, dazu führt, dass die davon erfasste Steuer ihren Charakter als Steuer im verfassungsrechtlichen (und einfachrechtlichen) Sinne verliert.

Im Hinblick auf die Regelung in § 224a AO (dazu 3.) dürfte diese Frage für die davon allein betroffene Erbschaft- und Schenkungsteuer wohl zu verneinen sein. Denn § 224a AO hat einen sehr beschränkten Anwendungsbereich, kommt nur auf freiwilliger Grundlage und daher weder gegen den Willen des Steuerpflichtigen noch gegen den Willen der Finanzbehörde zur Anwendung und setzt also eine Verständigung über den Wert der übertragenen Sachen voraus. Daher dürfte die Erbschaft- und Schenkungsteuer ihren Charakter als – auf Geldzahlung gerichtete – Steuer noch nicht verlieren. Davon ist auch der Gesetzgeber bei Schaffung des § 224a AO im Jahre 1990 ausgegangen. Der Gesetzgeber hat das Problem der Vereinbarkeit mit dem Steuerbegriff erkannt und

15 Tappe/Wernsmann, *Öffentliches Finanzrecht*, 3. Aufl. 2023, Rn. 214.

16 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 100; BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., Rn. 53.

17 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 3 (276. EL Oktober 2023) Rn. 153.

18 Drißen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, § 3 (179. EL Januar 2024) Rn. 9.

19 Drißen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, § 3 (179. EL Januar 2024) Rn. 9.

20 Drißen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, § 3 (179. EL Januar 2024) Rn. 9a.

daher angenommen, dass die Hingabe von Gegenständen nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen soll.²¹ In der Gesetzesbegründung heißt es:²²

Steuern sind Geldleistungen zur Erzielung von Einnahmen (§ 3 AO), die zur Deckung von Haushaltsausgaben zur Verfügung stehen müssen. Die Hingabe von Kulturgut an Zahlungs Statt kann daher nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen, zumal die Parlamente in der Regel für den Ankauf von Kulturgut Haushaltsmittel zur Verfügung stellen.

Die Beschränkung auf Erbschaft- oder Vermögensteuerschulden hat ihren Grund darin, daß das Aufkommen aus diesen Steuern ausschließlich den Ländern zusteht. Durch die Annahme von Kulturgut an Zahlungs Statt werden daher nur die Steuereinnahmen der Körperschaft geschrämt, die das Kulturgut erwirbt. Von der Einbeziehung von Steuern, die gemäß Artikel 106 Abs. 3 GG dem Bund und den Ländern gemeinsam zustehen (z. B. Einkommensteuer), ist wegen der hiergegen bestehenden haushalts- und finanzverfassungsrechtlichen Bedenken abgesehen worden.

Eine Regelung jedoch, der zufolge Steueransprüche **zwangsweise** durch Übertragung von Sachen erfüllt werden können, die Finanzbehörde also die Übertragung bestimmter, beweglicher wie unbeweglicher Sachen auf eine öffentlich-rechtliche Körperschaft gegen den Willen des Steuerpflichtigen durch Verwaltungsakt anordnen kann, um Steueransprüche zu erfüllen, dürfte mit dem Steuerbegriff nicht mehr vereinbar sein. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Übertragung auf Gegenstände des (Betriebs-)Vermögens beschränkt, das im Zusammenhang mit der erhobenen Steuer steht, oder anderes Betriebs- oder Privatvermögen des Steuerpflichtigen erfasst. Infolgedessen dürfte eine Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 GG für eine solche Regelung nicht bestehen. Sie müsste sich als „Enteignungsgesetz“ eine andere Gesetzgebungskompetenz außerhalb der Finanzverfassung suchen (zu Art. 14 und Art. 15 GG siehe noch 4.4. und 4.5.).

Dies dürfte auch für eine entsprechende Regelung gelten, der zufolge Steueransprüche generell **freiwillig** nach Wahl des Steuerpflichtigen durch Übertragung von Sachen an Zahlungs statt erfüllt werden können, der Steuerpflichtige also ggf. einen durchsetzbaren Anspruch auf Übertragung bestimmter Sachen auf eine öffentlich-rechtliche Körperschaft als Variante der Erfüllung der Steueransprüche an Zahlungs statt hat. Dies dürfte selbst dann gelten, wenn die Übertragung der Sachen – wie in § 224a AO – von der beiderseitigen Zustimmung von Steuerpflichtigem und Finanzbehörde abhängig ist, jedenfalls wenn diese Erfüllungsvariante generell Anwendung finden kann. Denn mit dem Begriff einer auf Zahlung von Geld gerichteten Steuer ist es unvereinbar, wenn Steuerpflichtiger und Finanzbehörde jeweils einseitig oder auch durch Zusammenwirken über die Notwendigkeit einer Zahlung in Geld disponieren können.

Diese Befunde gelten unabhängig davon, um welche Steuer es sich handelt, wie hoch die Steuerlasten sind, ob die Steuer typischerweise „Superreiche“ trifft, wie das Vermögen der Steuerpflichtigen zusammengesetzt ist oder ob die Steuerpflichtigen typischerweise über liquides Vermögen verfügen oder nicht.

21 Siehe auch *Carl/Klos, StVj* 1992, 156, 160.

22 BT-Drs. 11/7584, S. 11.

Diese finanzverfassungsrechtliche Beurteilung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass der moderne Staat ein „**Finanzstaat**“ ist, der seinen materiellen Bedarf nicht mehr oder nur ausnahmsweise durch Naturalleistungen deckt.²³ Aus Sicht des Staates hat Geld²⁴ in erster Linie die Funktion, auf den Willen anderer Einfluss zu nehmen und damit Macht auszuüben, was wiederum der Legitimation und der Begrenzung bedarf.²⁵ Geld dient dem Staat zur Organisation des Staates (bzw. des Staatsapparats) und zur Lenkung und Ausführung der laufenden staatlichen Tätigkeit. Organisatorisch bedeutsame Finanzentscheidungen werden mit der Beschlussfassung über den Haushaltsplan getroffen.²⁶ Klaus Vogel verweist darauf, dass die Zuständigkeit des Parlaments, über Geld zu verfügen, verfassungsrechtlich nicht weniger bedeutsam sei als die Zuständigkeit, Gesetze (Gebote) zu erlassen. Und dass historisch die Kontrolle des Parlaments über die Exekutive zuerst auf dem Gebiet der Geldbewirtschaftung, also des Haushaltswesens, erstritten worden sei.²⁷

4.2. Vereinbarkeit mit der Verteilung des Steueraufkommens (Art. 106 GG)

Der Gesetzgeber ist bei der Schaffung des § 224a AO davon ausgegangen, dass die Verwaltungskompetenz und die Ertragskompetenz für die jeweilige Steuer übereinstimmen müssen und daher eine Erstreckung auf die finanziell bedeutsamen Gemeinschaftsteuern nicht in Betracht kommt (siehe 4.1.). Die Beschränkung auf die Erbschafts- und Schenkungsteuer (sowie die Vermögensteuer) ist also erfolgt, weil deren Aufkommen allein den Ländern zusteht, so dass durch die Vereinbarung der (Landes-)Finanzbehörden nur die Steuereinnahmen der Länder geshmäler werden.²⁸ Eine Erweiterung auf Gemeinschaftsteuern ist daher wegen haushalts- und finanzverfassungsrechtlicher Bedenken nicht erfolgt.²⁹

Sofern die hier besprochene Regelung dagegen eine Steuer betrifft, die durch Landesfinanzbehörden verwaltet wird, aber – wie die Gemeinschaftsteuern – zum Teil dem Bund zusteht, stellt sich die Frage, ob die Entscheidung über die Erfüllung von Steueransprüchen durch Hingabe von Sachen noch eine Entscheidung im Rahmen der „Verwaltung“ der Steuer darstellt und innerhalb der Verwaltungskompetenz der Länder erfolgt (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG). Verwaltungskompetenz ist das Recht zum Vollzug der Steuer- und Abgabengesetze; damit korrespondiert eine umfassende Vollzugspflicht.³⁰ Zur Verwaltung von Steuern gehören zum Beispiel auch

23 Vogel, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 3, 24 (Geldrationalität des modernen Staates).

24 Geld im verfassungsrechtlichen Sinne sind alle in der Staatspraxis verwendeten Zahlungsmittel und kurzfristigen Geldanlagen und schließt Buchgeld mit ein, Vogel, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 9.

25 Vogel, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 11 ff., 16, 27.

26 Vogel, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 29.

27 Vogel, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 36.

28 BT-Drs. 11/7584, S. 11; siehe auch Carl/Klos, StVj 1992, 156, 160.

29 BT-Drs. 11/7584, S. 11; siehe auch Carl/Klos, StVj 1992, 156, 160.

30 So Schwarz/Reimer, JuS 2007, 119, 120.

Entscheidungen über die Stundung oder den Erlass von Steuern im Erhebungsverfahren. Dies kann jedoch dahinstehen. Denn wenn es sich – trotz der Ausführungen unter 4.1. – noch um eine Steuer handelt, muss sich eine solche Entscheidung im Rahmen der gesetzesakzessorischen Verwaltung auf Art. 108 GG stützen lassen.

Hätte die hier besprochene Regelung verfassungsrechtlich tatsächlich Bestand (siehe zu Bedenken 4.1. und nachfolgend), muss sie allerdings unter Beachtung der Ertragskompetenzen aus Art. 106 GG angewendet werden. Folglich kommt die Übertragung von Sachen auf eine öffentlich-rechtliche Körperschaft an Zahlungs statt nur in Betracht, wenn dieser die Ertragskompetenz für die zugrundeliegende Steuer zusteht. Im Falle der von den Ländern verwalteten Steuern, die – wie die Gemeinschaftsteuern – zum Teil dem Bund zustehen, bliebe allerdings zu erwägen, ob der Ertragskompetenz dadurch genügt werden kann, dass die übertragenen Sachen durch Land und Bund als Miteigentümer erworben werden oder das die Steuer verwaltende Land dem Bund im Nachgang Miteigentum einräumt oder die Sachen in dem entsprechenden Umfang treuhänderisch für den Bund erwirbt. Ob eine solche Handhabung praktikabel ist, steht auf einem anderen Blatt (siehe dazu bereits unter 4.).

4.3. Vereinbarkeit mit haushaltrechtlichen Vorgaben (Art. 110 GG)

4.3.1. Haushaltrechtliche Bedenken gegen § 224a AO

§ 224a AO (siehe dazu 3.) beschränkt sich auf Steuern, die von den Ländern verwaltet werden und deren Aufkommen allein den Ländern zusteht, erstreckt sich also nicht auf andere Steuern wie die Gemeinschaftsteuern. Dies erklärte sich bei Schaffung des § 224a AO auch mit haushaltrechtlichen Bedenken (siehe das Zitat aus der Gesetzesbegründung unter 4.1.).³¹ Bei Einführung des § 224a AO hatte der Finanzausschuss des Bundesrates daher im Gesetzgebungsverfahren im Jahr 1990 noch die folgende Ergänzung des § 224a Abs. 2 AO vorgeschlagen:³²

Die Zustimmung darf nur erteilt werden, wenn Haushaltsmittel zum Erwerb der in Abs. 1 Satz 1 genannten Gegenstände zur Verfügung stehen.

Damit sollte das Etatbewilligungsrecht der Länderparlamente gewahrt werden. Die Kunstgegenstände sollten nicht erworben werden, wenn keine Haushaltsmittel für den Ankauf des Kulturgutes bewilligt worden sind oder die bewilligten Mittel bereits erschöpft sind.³³ Diesem Ansinnen der Länder kam der Deutsche Bundestag nicht nach.³⁴ Gegen § 224a AO sind daher haushaltrechtliche Bedenken stehengeblieben. Damit werde zum einen die Entscheidung des Parlaments über die Verwendung von Haushaltsmitteln umgangen, zum anderen würden außerhalb der dafür

31 BT-Drs. 11/7584, S. 11; siehe auch *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 160.

32 Siehe *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 159.

33 *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 159.

34 *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 159.

vorgesehenen Haushaltsmittel Kunstgegenstände beschafft.³⁵ § 224a AO verlagere die Entscheidung über die Verwendung des Steueraufkommens vom Parlament auf die Behörden. Damit würden über die in den Landeshaushalten vorgesehenen Mittel hinaus weitere Mittel in nicht absehbarer Höhe für die Beschaffung von Kunstwerken verwendet und dem Budgetrecht des Parlaments entzogen.³⁶ Auch gegen das haushaltrechtliche Brutto-Prinzip soll die Regelung verstößen.³⁷

4.3.2. Budgetrecht des Parlaments / Grundsatz der Vollständigkeit

Im Folgenden wird besprochen, ob die hier diskutierte Regelung auch Bedenken im Hinblick auf das Budgetrecht des Parlaments und den haushaltrechtlichen Grundsatz der Vollständigkeit aufwirft. Dazu beziehen sich die folgenden Aspekte ausschließlich auf den Bund. Auf (vergleichbare) haushaltrechtliche Regelungen der Länder wird hier nicht eingegangen. Art. 110 Abs. 1 GG lautet:

Alle Einnahmen und Ausgaben des Bundes sind in den Haushaltsplan einzustellen; bei Bundesbetrieben und bei Sondervermögen brauchen nur die Zuführungen oder die Ablieferungen eingestellt zu werden. Der Haushaltsplan ist in Einnahme und Ausgabe auszugleichen.

Art. 110 GG betrifft allein die Haushaltswirtschaft des Bundes.³⁸ Nach § 11 Abs. 2 Bundeshaushaltordnung (BHO) enthält der Haushaltsplan alle im Haushaltsjahr zu erwartenden Einnahmen, voraussichtlich zu leistenden Ausgaben und voraussichtlich benötigten Verpflichtungsermächtigungen. Dieser so einfachrechtlich festgelegte **Grundsatz der Vollständigkeit** hat Verfassungsrang und dient der Sicherung des parlamentarischen Budgetrechts.³⁹

Während die Veranschlagung von **Einnahmen** im Haushaltsplan lediglich eine Vorhersage der zu erwartenden Einnahmen ist (die Befugnis zur Abgabenerhebung aber voraussetzt), stellt der Ansatz von **Ausgaben** im Haushaltsplan sowohl eine Schätzung des voraussichtlichen Mittelbedarfs als auch eine Ermächtigung zum Leisten von Ausgaben (§ 3 Abs. 1 BHO) dar.⁴⁰ Dass die Einnahmen (in Geld) aufgrund der Übertragung von Sachen an Zahlungs statt geringer ausfallen, berührt also den Haushaltsplan selbst nicht. Ist eine einzelne **Mittelverausgabung** nicht von einem Haushaltstitel gedeckt und greifen auch nicht Art. 111 GG (vorläufige Haushaltsführung) oder Art. 112 GG (überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben) ein, verstößt die Verausgabung gegen

35 Siehe *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 49 (verfassungsrechtliche Bedenken gerechtfertigt). Siehe auch bereits *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 167 f.; *Bruschke*, ErbStB 2013, 21, 23.

36 *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 167.

37 *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 168.

38 *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Stand: 105. EL August 2024, Art. 110 Rn. 2.

39 *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Stand: 105. EL August 2024, Art. 110 Rn. 91 f.

40 So *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 537.

Art. 110 Abs. 1 und 2 GG und ist haushaltsverfassungswidrig; ungeachtet dessen kann die Leistung im Außenverhältnis zum Bürger nach Maßgabe des Außenrechts wirksam sein.⁴¹

Fraglich ist indes, ob der Erwerb von Sachen an Zahlungs statt eine „Ausgabe“ darstellt, für die im Haushaltsplan eine Ausgabeermächtigung vorhanden sein muss. Unter **Ausgaben** werden die vom Bund zu erbringenden Geldleistungen verstanden, die im Haushaltjahr voraussichtlich haushalts- und kassenwirksam werden.⁴² Die im Haushaltsplan vorgesehene „Ausgabe“ bedeutet „nach Maßgabe ihrer Zweckbestimmung die Ermächtigung an die Exekutive, zur Erfüllung dieses Zwecks Ausgaben zu leisten oder Verpflichtungen einzugehen, die in demselben Jahr zu kassenwirksamen Ausgaben führen.“⁴³ Die Übertragung von Sachen an Zahlungs statt führt indes nicht zu einem kassenwirksamen Abfluss von Haushaltsmitteln und mithin auch nicht zu einer Ausgabe im vorstehenden Sinne. Stattdessen vereinbart der Fiskus mit dem Steuerpflichtigen (freiwillige Variante) bzw. verfügt gegenüber dem Steuerpflichtigen (zwangsweise Variante) die Übertragung eines Gegenstandes an ihn. Darin liegt aber keine Verpflichtung zur Leistung von Auszahlungen, auch wenn wirtschaftlich ein vergleichbares Ergebnis erzielt wird. Vor diesem Hintergrund lässt sich bei einer formalen Sichtweise ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vollständigkeit und das parlamentarische Budgetrecht möglicherweise verneinen.

Allerdings ist im sonst üblichen Regelfall der Erwerb von Sachen durch den Bund mit einem Zahlungsabfluss verbunden, und die dafür voraussichtlich erforderlichen finanziellen Mittel sind im Haushaltsplan zu veranschlagen, also wenn zum Beispiel dem Erwerb und der Eigentumsübertragung ein Kaufvertrag zu Grunde liegt. Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist die Übertragung von Sachen an Zahlungs statt mit dem käuflichen Erwerb vergleichbar. In beiden Fällen erwirbt der Bund eine Sache, für die er im Regelfall einen Kaufpreis entrichten muss, während er bei dem vorliegend in Rede stehenden Vorgehen auf Einnahmen verzichtet und somit einen abgekürzten Zahlungsweg beschreitet. Im Falle des käuflichen Erwerbs sind die für die Kaufpreiszahlung voraussichtlich erforderlichen Haushaltsmittel im Haushaltsplan zu veranschlagen. Dementsprechend wurde in der Gesetzesbegründung zu § 224a AO darauf hingewiesen, dass „die Parlemente in der Regel für den Ankauf von Kulturgut Haushaltsmittel zur Verfügung stellen.“⁴⁴ Bei einer Übertragung von Sachen an Zahlungs statt kommt eine entsprechende Veranschlagung im Haushalt dagegen mangels eines damit verbundenen Zahlungsabflusses nicht in Betracht.

Im Ergebnis wird der Erwerb der an Zahlungs statt übereigneten Sachen somit der Entscheidung des Haushaltsgesetzgebers entzogen, obwohl der Erwerbsvorgang bei wirtschaftlicher Betrachtung mit einem Kauf vergleichbar ist, bei welchem die entsprechenden Ausgaben im Haushaltsplan zu veranschlagen sind. Vor diesem Hintergrund könnte das in Rede stehende Vorgehen als Umgehung des in Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG zum Ausdruck kommenden Grundsatzes der Vollständigkeit sowie des parlamentarischen Budgetrechts zu bewerten sein.

41 So *Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Stand: 105. EL August 2024, Art. 110 Rn. 193.

42 *Nebel*, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 52. EL Mai 2020, Art. 110 GG, Rn. 40.

43 Ebd.

44 BT-Drs. 11/7584, S. 11, vgl. bereits 4.1.

4.3.3. Haushaltsrechtliches Bruttoprinzip

Nach dem **Prinzip der Bruttoveranschlagung**, das das Vollständigkeitsgebot konkretisiert und ihm erst zu voller Wirksamkeit verhilft, sind Einnahmen und Ausgaben in voller Höhe grundsätzlich getrennt voneinander, nicht dagegen saldiert, im Haushaltspunkt aufzuführen; weder dürfen Ausgaben vorweg abgezogen noch Einnahmen vorweg angerechnet werden.⁴⁵ Das Prinzip der Bruttoveranschlagung ist im Hinblick auf das parlamentarische Budgetrecht verfassungsrechtlich verlangt; bei einer Nettoveranschlagung fehlten dem Parlament die erforderlichen Informationen für gehaltvolle Haushaltsentscheidungen und es käme im Ergebnis zu Haushaltskreisläufen außerhalb des Budgets.⁴⁶

Im Hinblick auf das in Rede stehende Vorgehen ließe sich einerseits argumentieren, dass der Erwerb der Vermögenswerte an Zahlungs statt mangels eines unmittelbaren Geldflusses nicht im Haushaltspunkt abgebildet wird und mithin auch keine getrennte Veranschlagung entsprechender Einnahmen und Ausgaben in Betracht kommt. Erst wenn die übertragenen Vermögenswerte vom Bund weiterveräußert werden und hierdurch ein Zahlungsfluss generiert wird, müssten insoweit (geschätzte) Einnahmen eingestellt werden. Bedenkt man indes wiederum, dass dem Bund aufgrund eines (wirtschaftlich vergleichbaren) Erwerbsvorgangs im Regelfall Ausgaben entstehen, die bei der Übereignung an Zahlungs statt nur unter gleichzeitigem Verzicht auf Einnahmen auf dem „abgekürzten Zahlungsweg“ vermieden werden, werden bei wirtschaftlicher Betrachtung Ausgaben, die ansonsten im Haushalt zu veranschlagen wären, von den Einnahmen „abgezogen“. Im Ergebnis wird der Erwerbsvorgang nicht im Haushaltspunkt abgebildet und somit der Entscheidung des Haushaltsgesetzgebers entzogen. Hiervon ausgehend bestehen somit Zweifel, ob sich das genannte Vorgehen mit dem haushaltsrechtlichen Bruttoprinzip vereinbaren lässt.

4.4. Vereinbarkeit mit Art. 15 GG (Sozialisierung)

Die zwangswise angeordnete Übertragung von Sachen zur Erfüllung von Steueransprüchen des Staates lässt sich – abgesehen von der Frage der Gesetzgebungskompetenz (siehe 4.1.) – nicht auf die besondere Eingriffsermächtigung in Art. 15 GG stützen.

Art. 15 GG erlaubt, bestimmte Gegenstände zum Zwecke der Vergesellschaftung gegen Entschädigung in Gemeinwirtschaft zu überführen.⁴⁷ Art. 15 GG ist eine **Eingriffsermächtigung** und Grundrechtsschranke der Freiheitsgrundrechte und insbesondere des in Art. 14 GG (dazu 4.5.) gewährleisteten Eigentumsgrundrechts.⁴⁸ Art. 15 GG bietet also eine weitere Rechtfertigung insbesondere für Eigentumseingriffe, die zu den in Art. 14 GG enthaltenen Beschränkungsmöglichkeiten hinzutritt.⁴⁹ Art. 15 GG ist mithin kein Grundrecht, sondern eine **Staatsstrukturvorgabe** und eine

45 So Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Stand: 105. EL August 2024, Art. 110 Rn. 96.

46 So Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Stand: 105. EL August 2024, Art. 110 Rn. 97.

47 Kempny, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 10 und zum Begriff der Produktionsmittel Rn. 33.

48 Durner, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 15 Rn. 18 ff., 28, 62.

49 Jarass, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 15 Rn. 1.

Erlaubnisnorm, die alle sonst möglicherweise einschlägigen Freiheitsgrundrechte (insbesondere Art. 14 GG) im Wege der Spezialität verdrängt und die Verfassungsmäßigkeit bestimmter Maßnahmen wirtschaftsverfassungsrechtlicher Art feststellt.⁵⁰ Bei Erfüllung ihrer Voraussetzungen stehen einer Überführung in Gemeinwirtschaft im Sinne des Art. 15 GG die Freiheitsgrundrechte also nicht entgegen.⁵¹

Art. 15 GG ist in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland noch nicht eingesetzt worden, steht allerdings für die wirtschaftspolitische Offenheit des GG.⁵² In den Verfassungsberatungen im Parlamentarischen Rat wurde das Verständnis von Gemeinwirtschaft und Vergesellschaftung letztlich nicht geklärt; man vertraute darauf, dass der Gesetzgeber die in Art. 15 GG aufgenommenen Begriffe konkretisieren werde.⁵³ Zur Abgrenzung von Enteignung nach Art. 14 Abs. 3 GG (siehe dazu noch 4.5.) und Sozialisierung nach Art. 15 GG führen *Depenheuer/Froese* aus:⁵⁴

Von der Enteignung unterscheidet sich die Sozialisierung nach Zielsetzung, Voraussetzungen und Formtypik grundsätzlich. Während die Enteignung auf den Entzug konkreter vermögenswirksamer Rechtspositionen zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben gerichtet ist, zielt die Sozialisierung auf eine staatlich organisierte oder garantierte Gemeinwirtschaftlichkeit der wirtschaftlichen Unternehmensführung. Diese kann, muss aber nicht mit einem Trägerwechsel verbunden sein. Die einer Enteignung ähnelnde Wegnahme des privaten Eigentums ist nur Modalität im Dienste des weitergreifenden Gestaltungswillens, der auf eine das privatwirtschaftliche Erwerbsprinzip überwindende Wirtschaftsverfassung zielt.

Der Zweck der auf Art. 15 GG gestützten Maßnahme muss also auf die **Vergesellschaftung** (= Sozialisierung) gerichtet sein, d.h. auf die „Ablösung einer auf Privateigentum gestützten und auf individuelle Gewinnerzielung gerichteten, zu eigennützigem Handeln anhaltenden Wirtschaftsform durch eine auf kollektiver Verfügungsmacht über Produktionsfaktoren beruhende und auf Gemeinnutz, das heißt auf die Bedürfnisbefriedigung der Allgemeinheit oder auf andere Gemeinwohlziele (zum Beispiel Umwelt- oder Klimaschutz) gerichtete“.⁵⁵ Art. 15 GG erlaubt also nur Maßnahmen, die tatsächlich zu einer Überführung in Gemeinwirtschaft führen.⁵⁶ Die Überführung eines Privatunternehmens in ein solches der öffentlichen Hand ohne Änderung der Wirtschaftsform richtet sich als Enteignung nach Art. 14 und nicht nach Art. 15 GG.⁵⁷ Dabei kann der

50 So *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 16.

51 *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 16.

52 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 15 Rn. 1; *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 10; *Durner*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 15 Rn. 19.

53 *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 3.

54 *Depenheuer/Froese*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 15 Rn. 14.

55 So *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 19.

56 *Durner*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 15 Rn. 49.

57 *Depenheuer/Froese*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 15 Rn. 12.

Gesetzgeber indes auch punktuell oder sektoriell vorgehen.⁵⁸ Ziel der Maßnahme muss also die Überführung in „Gemeineigentum oder in andere Formen der Gemeinwirtschaft“ sein. Dies beschreibt *Kempny*:⁵⁹

Entscheidend ist stets die Veränderung der Art des Wirtschaftens weg von der ausschließlichen Ausrichtung auf den Gewinn des Unternehmers oder Kapitalgebers hin zu einer (nicht notwendigerweise ausschließlichen) Ausrichtung auf die unmittelbare Hebung des Allgemeinwohls (vgl. die Zielbestimmung in Art. 156 II WRV). Unmittelbarkeit in diesem Sinne bedeutet, dass es nicht genügt (es ist auch nicht erforderlich), dass eine Maßnahme auf die Verbesserung der Lage der öffentlichen Haushalte zielt. Eine rein erwerbswirtschaftliche Be-tätigung der öffentlichen Hand stellt demzufolge noch keine Gemeinwirtschaft im Sinne des Art. 15 S. 1 GG dar.

Auf die Entziehung des Eigentums auf Grundlage des Art. 15 GG gerichtete staatliche Maßnahmen müssen also ganz bestimmten Zwecken folgen, nämlich auf die Überführung in die Gemeinwirtschaft ausgerichtet sein. Eine Entziehung des Eigentums zu einem nicht gemeinwirtschaftlichen Zweck ist nicht nach Art. 15 GG zulässig, also zum Beispiel allein zu dem Zweck, Vermögen zwischen Privaten umzuverteilen⁶⁰. Auch rein **fiskalische Interessen** können eine Sozialisierung nach allgemeiner Auffassung nicht legitimieren,⁶¹ ebenso wenig allein die Mehrung staatlichen Vermögens⁶². Folglich dürfte – unabhängig von der Frage der Gesetzgebungskompetenz (siehe 4.1.) – die besondere Ermächtigungsnorm des Art. 15 GG für die Übertragung von Sachen zur Erfüllung von Steueransprüchen des Staates nicht helfen.

4.5. Vereinbarkeit mit Art. 14 GG (Enteignung)

Die zwangsweise angeordnete Übertragung von Sachen zur Erfüllung von Steueransprüchen des Staates lässt sich – abgesehen von der Frage der Gesetzgebungskompetenz (siehe 4.1.) – nicht mit den grundrechtlichen Vorgaben für Enteignungen in Art. 14 GG vereinbaren.

Art. 14 GG schützt das **Eigentum** und das Erbrecht. Art. 14 GG enthält zwei verschiedene Teilbereiche: Zum einen betreffen die Vorgaben des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 GG die Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Gesetzgebers und die sonstigen Eigentumseingriffe ohne Enteignungscharakter. Zum anderen regelt Art. 14 Abs. 3 GG den Fall der Enteignung. Für diesen Fall der Eigentumsbeeinträchtigung durch Enteignung hat Abs. 3 als *lex specialis* Vorrang vor

58 *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 20.

59 *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 15 Rn. 23.

60 Siehe *Durner*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 15 Rn. 53.

61 *Durner*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 15 Rn. 51; *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 15 Rn. 5; *Depenheuer/Froese*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 15 Rn. 12.

62 *Durner*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 15 Rn. 53.

Abs. 1 und 2.⁶³ Die **Enteignung** ist auf die vollständige oder teilweise Entziehung konkreter subjektiver, durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG gewährleisteter Rechtspositionen zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben gerichtet.⁶⁴ Dabei muss es sich um eine **Güterbeschaffung zugunsten der öffentlichen Hand** handeln, die nicht dem Ausgleich privater Interessen oder der Beseitigung von der Eigentumsnutzung ausgehender Gefahren dient.⁶⁵

Für Enteignungen gilt der Gesetzesvorbehalt des Art. 14 Abs. 3 Satz 2 GG. Der Gesetzgeber muss dazu die Gemeinwohlgründe festlegen und entscheiden, für welche Vorhaben und Zwecke und unter welchen Voraussetzungen eine Enteignung zulässig sein soll.⁶⁶ In materieller Hinsicht muss die Enteignung dem Wohl der Allgemeinheit dienen und verhältnismäßig sein. Dabei ist die Beurteilung des Gesetzgebers, welche Zwecke dem Wohl der Allgemeinheit dienen, zu respektieren, solange sie nicht offensichtlich unzutreffend ist und nicht vom GG missbilligte Ziele verfolgt werden.⁶⁷ Dabei besteht ein weiter Spielraum für den Gesetzgeber, den das BVerfG nur eingeschränkt kontrollieren kann.⁶⁸ **Fiskalische Interessen** stellen jedoch keinen hinreichenden Zweck zum Wohl der Allgemeinheit dar.⁶⁹ Dann ist das Allgemeinwohlinteresse von vornherein verfehlt.⁷⁰ Vielmehr muss die Enteignung einem konkreten öffentlichen Zweck dienen und darf kein Instrument zur allgemeinen Mehrung des öffentlichen Vermögens sein; fiskalische Interessen fallen nicht unter den Begriff des Wohls der Allgemeinheit.⁷¹ Dazu *Kempny*:⁷²

Rechtsprechung und Schrifttum heben gegenwärtig ähnlich wie unter Geltung der Weimarer Reichsverfassung vor allem darauf ab, dass die Enteignung **kein Mittel zur Vermehrung des staatlichen oder sonstigen öffentlichen Vermögens** sei, fiskalische Interessen also nicht unter den Begriff „Wohl der Allgemeinheit“ zu fassen seien. Enteignung im Sinne des Art. 14 GG ist Güter-, nicht Wertverschaffung. Die **Enteignung muss einem konkreten Sach-(nicht**

63 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 2.

64 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 75 unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG. Die geschützten Rechtspositionen gehen über das Eigentum an Sachen im bürgerlich-rechtlichen Sinne hinaus, siehe dazu a.a.O. Rn. 5 ff.

65 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 77 ff.

66 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 84.

67 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 86 unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG.

68 *Bryde/Wallrabenstein*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 7. Auflage 2021, Art. 14 Rn. 129. Siehe dazu näher *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 147 f.

69 So *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 86; *Papier/Shirvani*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 14 Rn. 680; *Bryde/Wallrabenstein*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 7. Auflage 2021, Art. 14 Rn. 129 (rein fiskalische Interessen).

70 *Bryde/Wallrabenstein*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 7. Auflage 2021, Art. 14 Rn. 129.

71 *Depenheuer/Froese*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 429; *Papier/Shirvani*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 105. EL August 2024, Art. 14 Rn. 680.

72 *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 146.

Finanz-)Zweck dienen, das hoheitlich zu beschaffende Gut der Durchführung eines bestimmten, die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe darstellenden Vorhabens. (Hervorhebung nur hier)

Diese einhellige Auffassung im Schrifttum stützt sich auf eine Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1974, in der es heißt:⁷³

Die Enteignung von Grundstücken, die klassische Enteignung, ist nicht allein durch den Eingriff in das Vermögen des Bürgers und die gegenständliche Überführung des entzogenen Objektes auf die öffentliche Hand charakterisiert. Bei einer funktionalen Betrachtung, die allein geeignet ist, das Wesen der Enteignung zu erschließen, zeigt sich, daß sie **kein auf Vermögenserwerb durch den Staat ausgerichtetes Instrument** ist. Der Zweck der Enteignung erschöpft sich nicht in dem Entzug des Eigentums oder in der Erlangung des Eigentums in der Hand des Staates oder der Gemeinde. Zweck und Legitimation der Enteignung sind darin zu sehen, daß das enteignete Grundstück für die öffentliche Aufgabe, die mit dem Unternehmen erfüllt werden soll (z.B. wie hier für eine Straße), zur Verfügung steht. Die Eigentumsentziehung und die Begründung des Eigentums für die öffentliche Hand sind nur Mittel zu diesem Zweck.

Nach Art. 14 Abs. 3 Satz 1 GG ist eine Enteignung nur zum Wohl der Allgemeinheit zulässig. Mit dieser Vorschrift knüpft die Verfassung an den seit der Entstehung der Enteignung als Verfassungsinstitut unangefochtenen Rechtssatz an, daß die **Enteignung kein Instrument zur Vermehrung des Staatsvermögens ist und Enteignungen aus fiskalischen Gründen unzulässig sind**, auch wenn hierdurch eine finanzielle Entlastung in anderen Bereichen eintritt. Das Opfer, das der Enteignete zu bringen hat, wird allein dadurch gerechtfertigt, daß sein Grundstück zur Erfüllung einer **bestimmten öffentlichen Aufgabe erforderlich** ist. (Hervorhebung nur hier)

Folglich dürften – unabhängig von der Frage der Gesetzgebungscompetenz (siehe 4.1.) – die grundrechtlichen Anforderungen aus Art. 14 Abs. 3 GG an Enteignungen der zwangsweise angeordneten Übertragung von Sachen zur Erfüllung von Steueransprüchen des Staates entgegenstehen. Dies gilt nicht für die freiwillige Übertragung von Sachen an Zahlungs statt, die auf einer freien Entscheidung des Steuerpflichtigen beruht. Denn eine Enteignung liegt nur vor, wenn der Rechtsverlust von jemand anderem als dem Alteigentümer bewirkt wird und der Verlust unabhängig von der Zustimmung ihres bisherigen Inhabers eintritt.⁷⁴ Die Übertragung von Sachen mit Zustimmung des Steuerpflichtigen zur Erfüllung eines Steueranspruchs ist daher keine Enteignung.

4.6. Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG (Allgemeiner Gleichheitssatz)

Die zwangsweise angeordnete oder mit Zustimmung des Steuerpflichtigen erfolgende Übertragung von Sachen zur Erfüllung von Steueransprüchen bringt aufgrund des augenscheinlichen

73 BVerfG, Beschluss vom 12.11.1974, 1 BvR 32/68, BVerfGE 38, 175, 179 f.

74 *Volenti non fit expropriatio (constitutionalis)*, siehe Kempny, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 127.

Bewertungsproblems erhebliche Schwierigkeiten für den gleichmäßigen Vollzug der betroffenen Steuergesetze mit sich. Dies weckt Zweifel an der Vereinbarkeit einer solchen Regelung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist die Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit und gebietet die konsequente Gleichbehandlung des wesentlich Gleichen und die Ungleichbehandlung des wesentlich Ungleichen durch Bildung und Anwendung gerechter Vergleichsmaßstäbe.⁷⁵ Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Im Steuerrecht müssen die Steuerpflichtigen nach dem **Grundsatz der Lastengleichheit** durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden.⁷⁶ Ausprägung findet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG neben der Rechtssetzungsgleichheit allerdings auch in der **Rechtsanwendungsgleichheit**.⁷⁷ Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG kann sich daher auch ergeben, wenn bei der Anwendung der Steuergesetze ein strukturelles Vollzugsdefizit entsteht, das dem Gesetzgeber zuzurechnen ist. Die Rechtsanwendungsgleichheit kommt in § 85 AO zum Ausdruck, wonach die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Der Gesetzgeber trägt die Verantwortung für den gleichmäßigen Vollzug des Rechts; er muss steuerrechtliche Regelungen in der Weise schaffen, dass ein **gleichmäßiger Vollzug durch die Finanzverwaltung möglich** ist. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen (strukturelles Vollzugsdefizit).⁷⁸

Dazu grundlegend das BVerfG in seinem Zinsurteil von 1991⁷⁹:

Art. 3 Abs. 1 GG verbietet eine Regelung der Steuererhebung, welche die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehlt. Daraus folgt, daß das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muß, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet.

d) Die steuerliche Lastengleichheit fordert mithin, daß das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst trägt. Der Gesetzgeber hat demgemäß die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen. Führen Erhebungsregelungen dazu, daß ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt wird, kann die materielle Steuernorm nicht mehr gewährleisten, daß die Steuerpflichtigen nach Maßgabe gleicher Lastenzuteilung

75 So *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 27. Aufl. 2024, Rn. 171.

76 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 143. Siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 106.

77 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 27. Auflage 2024, Rn. 172.

78 So *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 27. Auflage 2024, Rn. 172.

79 BVerfG, Urteil vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 f. Siehe dazu auch BVerfG, Urteil vom 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 f.

belastet werden; sie wäre dann gerade umgekehrt Anknüpfungspunkt für eine gleichheitswidrige Lastenverteilung.

Das ist allerdings nicht schon bei einer Belastungsungleichheit der Fall, die durch Vollzugsmängel bei der Steuererhebung hervorgerufen wird, wie sie immer wieder vorkommen können und sich auch tatsächlich ereignen. Wirkt sich indes eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig aus, daß der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, und ist dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen, so führt die dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Norm. Zuzurechnen ist dem Gesetzgeber eine im Erhebungsverfahren angelegte, in der dargestellten Weise erhebliche Ungleichheit im Belastungserfolg nicht nur dann, wenn sie ihre Ursache in gesetzlichen Regelungen des Erhebungsverfahrens hat, sondern auch, wenn sie auf Verwaltungsvorschriften beruht, die der Gesetzgeber bewußt und gewollt bei seiner Regelung hingenommen hat. Die Zurechnung setzt weiter voraus, daß sich dem Gesetzgeber - sei es auch nachträglich - die Erkenntnis aufdrängen mußte, daß für die in Frage stehende Steuer mit Blick auf die Erhebungsart sowie die nähere Regelung des Erhebungsverfahrens das von Verfassungs wegen vorgegebene Ziel der Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell nicht zu erreichen ist und er sich dieser Erkenntnis daher nicht verschließen durfte. Drängt sich ein struktureller Erhebungsmangel dem Gesetzgeber erst nachträglich auf, so trifft ihn die verfassungsrechtliche Pflicht, diesen Mangel binnen angemessener Frist zu beseitigen.

Steueransprüche und Steuerfestsetzungen sind auf die Zahlung einer ganz bestimmten Geldsumme gerichtet (siehe 2.). Bei Erfüllung dieser Ansprüche durch Übertragung von Sachen muss der Wert dieser Gegenstände exakt ermittelt werden, um auf die Steueransprüche angerechnet werden zu können. Die Festlegung eines Bewertungskorridors mit einer Unter- und Obergrenze genügt dafür nicht. Dies ist nicht nur mit einem erheblichen Aufwand verbunden und äußerst streitanfällig. Selbst wenn die Feststellung eines exakten Wertes theoretisch denkbar ist, dürfte dieser in zahlreichen Fällen nicht richtig getroffen werden. Diese Schwäche kann sich zu einem strukturellen Vollzugsdefizit im Hinblick auf die gleichmäßige Erhebung der jeweiligen Steuer verdichten. Auf der Grundlage der o.g. Rechtsprechung des BVerfG kann die Erhebung der jeweiligen Steuer selbst wegen fehlender Gleichheit im Belastungserfolg gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Dies gilt für die generell vorgesehene Erfüllung eines Steueranspruchs durch Übertragung von Sachen, unabhängig davon, ob sie zwangsweise angeordnet wird oder mit Zustimmung des Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde erfolgt.

5. Zur Rechtslage in ausgewählten Staaten

Im Schrifttum wird darauf verwiesen, § 224a AO (dazu 3.) sei 1990 nach französischem Vorbild geschaffen worden.⁸⁰ Entsprechende Regelungen bestünden außer in Frankreich auch in Belgien,

80 Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 1. Siehe zum französischem Vorbild auch Boll, DStR 2016, 1137, 1144.

Großbritannien, Italien, Portugal, Spanien und den USA.⁸¹ Im Folgenden wird auf ausgewählte Staaten näher eingegangen.

5.1. Italien

In Italien kann die Übertragung von näher definierten Kulturgütern an Zahlungs statt zur vollständigen oder teilweisen Begleichung der Erbschaft- und Schenkungsteuer erfolgen (*Art. 39 Decreto Legislativo 31 ottobre 1990, n. 346*; ursprünglich eingeführt durch *Art. 6 Legge 512/82*). Auf entsprechenden Antrag, der eine detaillierte Beschreibung der Güter mit einer Wertangabe enthalten muss, prüft das Kulturministerium bzw. die zugehörige Verwaltung das staatliche Interesse am Erwerb der Güter und den Wert der Güter. Dieser wird durch das Kulturministerium unter Einschaltung einer Kommission festgesetzt. Der Antrag unterrichtet den Zahlungstermin für die Steuer. Unterschreitet der Wert der Güter den Steuerbetrag, ist die Differenz nachzuzahlen. Übersteigt der Wert der Güter den Steuerbetrag, wird der Mehrbetrag nicht erstattet.

In Italien kann die Übertragung von näher definierten Kulturgütern an Zahlungs statt auch zur Begleichung der direkten Steuern auf das Einkommen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, lokale Ertragsteuern) erfolgen (*Art. 28-bis Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*; eingeführt durch *Art. 7 Legge 512/82*). Auf entsprechenden Antrag prüft wiederum das Kulturministerium das staatliche Interesse am Erwerb der Güter und den Wert der Güter. Der Antrag hat keine aufschiebende Wirkung für die Zahlung der Steuer. Nach erfolgter Übertragung kann der Steuerpflichtige daher die Rückerstattung der ggf. bereits gezahlten Steuer verlangen. Alternativ kann er den entsprechenden Gegenwert auch zur Zahlung von Steuern verwenden, die erst nach der Übertragung fällig werden. Durch *Art. 20 Decreto Legislativo 26 febbraio 1999, n. 46* ist diese Möglichkeit auf alle Steuern ausgedehnt worden.⁸²

5.2. Spanien

In Spanien sind Steuern grundsätzlich in Geld zu zahlen. Die Begleichung von Steuern durch Übertragung von Sachen kommt in Betracht, wenn ein Gesetz dies ausdrücklich vorsieht (*Art. 60 Abs. 2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*). So kann etwa die Zahlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch die Übertragung von Gütern erfolgen, die als zum spanischen historischen Kulturerbe gehörend gelistet sind (*Art. 36 Abs. 3 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*). Auch die Einkommensteuer ist durch Übertragung solcher Güter zahlbar (*Art. 97 Abs. 3 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, IRPF*). Dies gilt auch für die Körperschaftsteuer (*Art. 125 Abs. 2 Ley 27/2014, de 27 noviembre, LIS*). Zur Durchführung der Zahlung durch Sachwerte ist neben einem Antrag die Zustimmung und Bewertung der Güter seitens des Kulturministeriums bzw. der zugehörigen Verwaltung erforderlich (siehe zum Verfahren *Art. 40 Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación*).

81 Siehe *Alber*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung, § 224a (233. EL Juni 2015) Rn. 1. Auf Frankreich, Italien und die USA weisen auch *Carl/Klos*, StVj 1992, 156, 158 hin. Portugal hat die Erbschaftsteuer zwischenzeitlich abgeschafft (*Stieb*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: Portugal (141. EL 2024) Rn. 286).

82 Siehe *Circolare n. 23 vom 17.7.2015 des Ministero per i Beni e le Attività Culturali* (https://creativitacontemporanea.cultura.gov.it/wp-content/uploads/2021/04/circolare_023_2015.pdf).

5.3. Großbritannien

In Großbritannien ist es grundsätzlich nicht möglich, Steuerschulden direkt mit Sachwerten zu begleichen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht im Rahmen der Erbschaftsteuer.⁸³ Nach *Section 230 Inheritance Tax Act 1984* kann mit Zustimmung der Finanzverwaltung anstelle von Geld auch die Übertragung von Sachwerten zur teilweisen oder vollständigen Begleichung der Steuerschuld angeboten werden (*acceptance in lieu of tax*). Zulässige Sachwerte sind Kunstwerke, Bücher, Manuskripte oder ähnliche Gegenstände von besonderer nationaler, wissenschaftlicher, historischer oder künstlerischer Bedeutung, aber auch Grundstücke und Gebäude.⁸⁴

5.4. Frankreich

Ähnlich verhält es sich im französischen Steuerrecht. Auch hier ist es seit 1968 für einige Steuern möglich, diese in Form bestimmter Sachwerte zu bezahlen (*datation en paiement*).⁸⁵ Mit der Übertragung von Kunstwerken, Büchern, Sammlungsgegenständen und Dokumenten von hohem historischem oder künstlerischem Wert sowie bestimmter Grundstücke und Gebäude kann die aus der Erbschafts- und Schenkungsteuer, der sog. Immobilienvermögensteuer und der Vermögensteilungsteuer resultierende Schuld mit entsprechender staatlicher Zustimmung beglichen werden. Der Wert der abzugebenden Sachwerte muss dabei je zu berücksichtigender Steuerart mindestens 10.000 Euro betragen.

6. Zusammenfassung

Nach dem einfachrechtlichen wie verfassungsrechtlichen Steuerbegriff sind Steuern auf die Zahlung von Geld gerichtet und Steueransprüche durch Zahlung von Geld zu erfüllen (siehe 2.). Eine eng begrenzte und offenbar wenig praktizierte Ausnahme stellt die Erfüllung von Erbschafts- und Schenkungsteueransprüchen durch Übertragung von Kunstgegenständen an Zahlungs statt dar (siehe 3.). Die zwangsweise oder freiwillige Erfüllung von Steueransprüchen durch Übertragung von Sachen an Zahlungs statt begegnet neben praktischen Schwierigkeiten mehrfachen verfassungsrechtlichen Bedenken (siehe 4.). Sie lässt sich auch nicht auf Art. 15 GG stützen (dazu 4.4.). Der Blick in andere Rechtsordnungen zeigt ebenfalls einen eher eingeschränkten Anwendungsbereich einer solchen Regelung (siehe 5.).

83 Altmann, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien: Großbritannien (136. EL 2023) Rn. 274.

84 Grundvermögen wird jedoch ebenfalls nur bei einem besonderen kunsthistorischen oder architektonischen Wert akzeptiert; siehe dazu *Guidance on capital taxation and the national heritage*, unter: <https://www.gov.uk/government/publications/capital-taxation-and-tax-exempt-heritage-assets/guidance-on-capital-taxation-and-the-national-heritage#chapter-11-acceptance-of-property-in-lieu-of-tax>, Chapter 11 sowie Arts Council England, *Acceptance in Lieu*, unter: <https://www.artscouncil.org.uk/sites/default/files/download-file/AIL%20Leaflet.pdf>.

85 Siehe Art. 1716-bis *Code général des impôts*; siehe auch Boll, DStR 2016, 1137, 1144.