



Steuerbefreiungen und Freibeträge für nahe Angehörige bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Steuerbefreiungen und Freibeträge für nahe Angehörige bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 091/24
Abschluss der Arbeit: 17.01.2025
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 anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Vorbemerkung	4
3.	Wesentliche Bestimmungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes bei der Besteuerung naher Angehöriger	5
3.1.	Steuerbefreiung des Erwerbs von Haustrat durch nahe Angehörige (§ 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG)	5
3.2.	Steuerbefreiung der Zuwendung des Familienheims unter lebenden Ehegatten (§ 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG)	6
3.3.	Steuerbefreiung des Erwerbs des Familienheims von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten (§ 13 Absatz 1 Nummer 4b ErbStG)	6
3.4.	Steuerbefreiung des Erwerbs des Familienheims von Todes wegen durch die Kinder (§ 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG)	7
3.5.	Steuerklassen (§ 15 ErbStG)	7
3.6.	Freibeträge (§ 16 ErbStG)	8
4.	Wesentliche Urteile und anhängige Normenkontrollklage	8
4.1.	Bundesverfassungsgericht	8
4.2.	Bundesfinanzhof	10
5.	Literatur	11

1. Fragestellung

Die Auftraggeberin bittet um Bearbeitung folgender Fragen:

Ist eine Privilegierung von Vermögensübertragungen im engen Familienkreis (insbesondere bei Übertragungen auf Kinder, Ehepartner, Enkelkinder) vor dem Hintergrund des Artikel 6 Absatz 1 Grundgesetz (GG) in Bezug auf die Belastung mit Erbschafts- und Schenkungsteuer verfassungsrechtlich geboten?

Wenn ja, in welchem Umfang ist eine derartige Privilegierung geboten? Sind gegebenenfalls Regelungen zur Steuerfreiheit bestimmter Vermögensgegenstände bei Erwerb durch nahe Angehörige, wie sie bereits im derzeitigen Erbschaftsteuerrecht enthalten sind (zum Beispiel Steuerbefreiung von Hausrat bei Erwerb durch Ehegatten, Kinder, Enkelkinder nach § 13 Absatz 1 Nummer 1a Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) sowie Steuerbefreiung für den Erwerb eines selbstgenutzten Familienheims nach § 13 Absatz 1 Nummer 4a, 4b, 4c ErbStG bei Erwerb durch Ehegatten und Kinder) hinreichend?

2. Vorbemerkung

Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungsteuer¹ ist die Bereicherung des Erwerbers bei einer Erbschaft oder Schenkung. Von der Bruttobereicherung werden zunächst unter anderem alle Vermögenserwerbe herausgerechnet, die nach dem Willen des Gesetzgebers teilweise oder vollständig als steuerfrei behandelt werden (sogenannte sächliche Steuerbefreiungen). Dazu gehören in Bezug auf die vorliegende Fragestellung insbesondere die Steuerbefreiung des Erwerbs von Hausrat durch nahe Angehörige (§ 13 Absatz 1 Nummer 1a ErbStG) und die Steuerbefreiung für den Erwerb eines selbstgenutzten Familienheims nach § 13 Absatz 1 Nummern 4a, 4b, 4c ErbStG beim Erwerb durch Ehegatten beziehungsweise Kinder. Vom sogenannten Nettobetrag I erfolgt unter anderem der Abzug der sogenannten persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG. Als Ergebnis verbleibt der steuerpflichtige Erwerb (sogenannter Nettobetrag II), auf den in Abhängigkeit von der Steuerklasse (§ 15 ErbStG) der Steuertarif nach § 19 ErbStG angewendet wird.²

Mit der Auftraggeberin wurde vereinbart, eine Literaturübersicht zu erstellen. Die Auswahl der Literatur erfolgte ausgehend von Kommentaren zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz und konzentrierte sich auf häufig zitierte weitere Quellen. Darüber hinaus wurde nach möglichst aktueller Literatur gesucht.

Die Recherche konzentrierte sich auf diejenigen Vorschriften, die nach Wertung in der Literatur als Privilegierung naher Angehöriger bei der Besteuerung von Erwerben mit Erbschaftsteuer

1 Im Weiteren wird, wie üblich, nur von Erbschaftsteuer gesprochen.

2 Merkel, Daniel: [Eine kritische Würdigung der Anwendungsgrundsätze der erbschafts- und schenkungsteuerlichen Begünstigungsvorschriften für die unentgeltliche Übertragung von Unternehmensvermögen](#), Dissertation Mainz 2024, Seite 61, abgerufen am 14. Januar 2025.

angesehen werden.³ Es wurde eine Literaturliste für beide Fragen erstellt, weil die meisten Autoren die Vorschriften in ihrem Zusammenwirken betrachten.

Ausgehend von diesen Überlegungen ergibt sich folgender Aufbau bei der Bearbeitung der Fragen: Zunächst werden der Inhalt, die Entstehung und die Begründung für die Einführung der §§ 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a, 13 Absatz 1 Nummern 4a bis 4c, 15 und 16 ErbStG skizziert (Kapitel 3). Es folgt das Kapitel 4 mit den einschlägigen Beschlüssen und Urteilen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Kapitel 5 schließlich enthält eine Auswahl an einschlägiger Literatur mit einem kurzen Überblick über die wesentlichen Punkte, die darin diskutiert werden.

3. Wesentliche Bestimmungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes bei der Besteuerung naher Angehöriger

3.1. Steuerbefreiung des Erwerbs von Hausrat durch nahe Angehörige (§ 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG)

Steuerfrei bleiben Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke beim Erwerb durch Personen der Steuerklasse I (Ehegatten, Kinder, Enkel, § 15 Absatz 1 ErbStG), soweit der Wert insgesamt 41.000 Euro nicht übersteigt.

Im Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997 sah die damalige Regierungskoalition eine vollständige Steuerbefreiung für den Erwerb von Hausrat vor. Dies sei ein Beitrag zur Steuervereinfachung, weil eine besondere Bewertung dieser Vermögensgegenstände unterbleiben könne.⁴ Im parlamentarischen Verfahren wurde dieser Vorschlag nach Einwänden des Bundesrates abgelehnt, allerdings wurde die Steuerbefreiung von 40.000 DM auf 80.000 DM erhöht.⁵ Diese Höhe wurde bis zur Umstellung auf den Euro beibehalten, allerdings wurde der Betrag im Wege des entsprechenden Gesetzgebungsverfahrens zur „Vermeidung von Schlechterstellung“ nicht spitz umgerechnet, sondern auf volle 100 Euro aufgerundet.⁶

3 Weitere Vorschriften mit Regelungen für nahe Angehörigen sind insbesondere §§ 5 und 17 ErbStG. § 5 ErbStG betrifft den Fall der Beendigung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten. Beim überlebenden Ehegatten gilt der Betrag, den er nach Bürgerlichem Gesetzbuch als Ausgleichsforderung geltend machen könnte, nicht als Erwerb im Sinne des ErbStG. § 17 ErbStG gewährt dem überlebenden Ehegatten neben dem Freibetrag nach § 16 Absatz 1 Nummer 1 EStG einen besonderen Versorgungsfreibetrag. Kinder erhalten einen je nach Alter abgestuften besonderen Versorgungsfreibetrag. Gegen die Vorschrift werden ausschließlich Bedenken aus der Sicht des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Artikel 3 Absatz 1 GG vorgebracht, deshalb wird sie nicht weiter behandelt, vergleiche Hannes, Frank; Holtz, Michael: ErbStG § 17 Besonderer Versorgungsfreibetrag, in Meincke, Peter; Hannes, Frank; Holtz, Michael: Kommentar Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage 2021, BeckOnline, Randnummern 16, 17.

4 Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997, Bundestags-Drucksache 13/4839, 11. Juni 1996, Seite 66.

5 Zweiter Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997, Bundestags-Drucksache 13/5952, Seite 43.

6 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (Steuer-Euroglättungsgesetz – StEuglG), Bundestags-Drucksache 14/4277, 11. Oktober 2000, Seite 49.

3.2. Steuerbefreiung der Zuwendung des Familienheims unter lebenden Ehegatten (§ 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG)

§ 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG nimmt die Zuwendung des sogenannten Familienheims von einem lebenden Ehegatten an den anderen lebenden Ehegatten von der Besteuerung des Erwerbs aus, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Die Befreiung wurde durch das Jahressteuergesetz 1996⁷ mit Hinweis auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs von 1994 (vergleiche Kapitel 4.2) eingeführt. Das Urteil forderte die volle Schenkungssteuerpflicht auch bei ehebedingten Zuwendungen unter Ehegatten. Der Gesetzgeber kam jedoch zu dem Schluss, dass diese Beurteilung im Einzelfall eine Prüfung erfordere, inwieweit die eherechtliche Motivationslage auf der Seite des Zuwendenden seinen „Willen zu Unentgeltlichkeit“ und damit den subjektiven Tatbestand einer freigebigen Zuwendung verdränge, und Steuerbürger und Finanzverwaltung vor Darlegungs- beziehungsweise Ermittlungsprobleme stelle.⁸

Hannes/Holtz fügen an, die Finanzverwaltung habe solche Zuwendungen immer als nicht steuerpflichtig behandelt und habe an der einmal eingeschlagenen Linie festgehalten. Es sei ihr gelungen, der bis dahin nur durch Erlass anerkannten Befreiungsregelung eine gesetzliche Grundlage zu geben. Das am 1. Januar 2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuerreformgesetz⁹ habe die Bestimmung im Wesentlichen unangetastet gelassen.¹⁰

3.3. Steuerbefreiung des Erwerbs des Familienheims von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten (§ 13 Absatz 1 Nummer 4b ErbStG)

§ 13 Absatz 1 Nummer 4b ErbStG nimmt den Erwerb des sogenannten Familienheims von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten von der Besteuerung aus, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist.

Der Gesetzgeber begründete die Regelung zur Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten und Lebenspartner mit Wirkung von 2009 an, ohne den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts von 1995 (vergleiche Kapitel 4.1) zu erwähnen, mit dem Schutz des gemeinsamen familiären Lebensraums und dem Ziel der Lenkung von Finanzmitteln in den Kauf von Grundvermögen schon zu Lebzeiten des Erblassers. Insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzmarktentwicklung des Jahres 2008 dient die Regelung dazu, das Familiengebrauchsvermögen krisenfest zu

7 Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995, Bundesgesetzblatt I, Seite 1250.

8 Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1996, Bundestags-Drucksache 13/901, 27. März 1995, Seite 157.

9 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24. Dezember 2008, Bundesgesetzblatt I, Seite 3018.

10 Hannes, Frank; Holtz, Michael: ErbStG § 13 Steuerbefreiungen, in Meincke, Peter; Hannes, Frank; Holtz, Michael: Kommentar Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage 2021, BeckOnline, Randnummer 20.

erhalten. Ein in diesem Sinne besonders geschütztes Familiengebrauchsvermögen sei bei Ehegatten und Lebenspartnern stets anzunehmen.¹¹

3.4. Steuerbefreiung des Erwerbs des Familienheims von Todes wegen durch die Kinder (§ 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG)

§ 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG nimmt den Erwerb des sogenannten Familienheims von Todes wegen durch die Kinder von der Besteuerung aus, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist, und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 Quadratmeter nicht übersteigt.

Für die Steuerfreistellung des Wohneigentums für Kinder mit Wirkung von 2009 gibt der Gesetzgeber als Begründung, wie für die Steuerfreistellung bei Ehegatten (§ 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG), den Schutz des Familiengebrauchsvermögens an. Eine nur begrenzte Freistellung für Kinder trage der grundsätzlich eingeschränkteren Bindung erwachsener Kinder an ihre Eltern Rechnung. Die an eine Quadratmeterzahl gebundene Regelung diene dazu, eine Regelung zu finden, die den regional bestehenden Unterschieden der Grundstückswerte Rechnung trage. Mit der Begrenzung auf 200 Quadratmeter werde typisierend eine noch angemessene Größenordnung für ein Familienheim zugrunde gelegt.¹²

3.5. Steuerklassen (§ 15 ErbStG)

§ 15 ErbStG unterscheidet drei Steuerklassen nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker. Steuerklasse I mit den gemäß § 19 ErbStG niedrigsten Steuersätzen umfasst insbesondere den Ehegatten und den Lebenspartner, die Kinder und die Enkel. Die Eltern und Voreltern fallen nur im Erbfall in die Steuerklasse I, ansonsten werden ihre Erwerbe mit den in Steuerklasse II anfallenden höheren Steuersätzen besteuert.

Mit dem Jahressteuergesetz 1997 wurden die bis dahin vier Steuerklassen zu drei Steuerklassen zusammengefasst. Die bisherige Schlechterstellung der Kinder noch lebender Kinder gegenüber Kindern verstorbener Kinder sei beseitigt worden. Eine weitere Zusammenfassung sei wegen der verwandtschaftsabhängigen Besteuerung nicht möglich gewesen.¹³

11 Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), Bundestags-Drucksache 16/11107, 26. November 2008, Seite 8.

12 Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), Bundestags-Drucksache 16/11107, 26. November 2008, Seite 9.

13 Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997, Bundestags-Drucksache 13/4839, 11. Juni 1996, Seite 69.

3.6. Freibeträge (§ 16 ErbStG)

§ 16 ErbStG gewährt jedem Erwerber ohne Rücksicht auf den Gegenstand oder Zweck seines Erwerbs einen Freibetrag, allerdings sind die Freibeträge gestaffelt: Der Ehegatte und der Lebenspartner erhalten einen Freibetrag in Höhe von 500.000 Euro (bis 31. Dezember 2008: 307.000 Euro), die Kinder einen Freibetrag in Höhe von je 400.000 Euro (205.000 Euro) und die Enkel einen Freibetrag in Höhe von je 200.000 Euro (51.200 Euro). Die übrigen Personen der Steuerklasse I können einen Freibetrag in Höhe von 100.000 Euro (51.200 Euro) geltend machen.

Die im obigen Absatz in Klammern genannten Freibeträge galten bis zum 31. Dezember 2008. Der Gesetzgeber beschloss die Erhöhungen durch das Erbschaftsteuerreformgesetz, das am 1. Januar 2009 in Kraft trat.¹⁴ Die Freistellung des Familiengebrauchsvermögens, so heißt es in der Gesetzesbegründung, orientiere sich am Wert durchschnittlicher Einfamilienhäuser. Grundeigentümer und Inhaber anderer Vermögenswerte seien in einem gleichen Individualbedarf steuerlich freizustellen. Deshalb sei eine Regionalisierung dieses Freibetrags, um dem unterschiedlichen Immobilienpreisniveau Rechnung zu tragen, nicht möglich. Die Gesamtentlastung sei für den Ehegatten und die Kinder jedoch so bemessen, dass ein übliches Einfamilienhaus auch in teuren Ballungsgebieten ohne Steuerbelastung übergehen könne¹⁵ (siehe dazu die Normenkontrollklage Bayerns).

In einem Gesetzentwurf zur Neuregelung der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer schlugen **BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN** 1996 die Abschaffung der persönlichen Freibeträge und die Einführung eines Nachlassfreibetrags für das Gebrauchsvermögen der Familie vor. Danach bliebe bei der Bemessung der Erbschaftsteuer für den Ehegatten/die Ehegattin, den Lebenspartner/die Lebenspartnerin sowie für alle Kindschaftsverhältnisse und die Eltern und Voreltern ein Erwerb von insgesamt 400.000 DM steuerfrei. Der Betrag entspreche den Grundsätzen zur Ermittlung des Wertes eines „durchschnittlichen Einfamilienhauses“. Der Nachlassfreibetrag werde beim Erwerb durch mehrere Erben aufgeteilt. Dies verhindere, dass durch geschickte Vermögensverteilung der Gesamtnachlass der Besteuerung entzogen werde.¹⁶

4. Wesentliche Urteile und anhängige Normenkontrollklage

4.1. Bundesverfassungsgericht

Das **Bundesverfassungsgericht** fasste den auch heute noch zentralen Beschluss in Bezug auf die Fragestellung im Jahr 1995.¹⁷ Das Bundesverfassungsgericht stellte im Orientierungssatz 3d fest, dass der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I

14 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24. Dezember 2008, Bundesgesetzblatt I, Seite 3018.

15 Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), Bundestags-Drucksache 16/7918, 28. Januar 2008, Seite 37.

16 Entwurf der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN eines Gesetzes zur Neuregelung der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer, Bundestags-Drucksache 13/4838, 11. Juni 1996, Seite 32.

17 **Bundesverfassungsgericht:** Beschluss vom 22. Juni 1995, Aktenzeichen 2 BvR 552/91.

(Ehegatten, Kinder, Enkel, § 15 Absatz 1 ErbStG) im Hinblick auf die Begrenzung der Erbschaftbesteuerung durch Artikel 6 Absatz 1 Grundgesetz (GG) derart zu mäßigen sei, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass - je nach dessen Größe - zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugutekomme.

Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts wurde dies im 1995 geltenden Recht in typisierender Weise durch die Freibeträge des § 16 ErbStG für Ehegatten und Kinder erreicht, soweit zu gleich die Grundstücke nur mit den niedrigen Einheitswerten berücksichtigt würden. Entschließe sich der Gesetzgeber, der Erbschaftsteuer realitätsnahe Gegenwartswerte des Grundbesitzes zu grunde zu legen, so sei es notwendig, den Betrag des Nachlasswertes, der dem oder den Erben der Steuerklasse I ungeschmälert verbleiben müsse, entsprechend freizustellen. Für diesen Nachlasswert bezeichne der im Beschluss des Zweiten Senats vom gleichen Tage - 2 BvL 37/91 - zu C.II.5. umrissene Wert des persönlichen Gebrauchsvermögens einen tauglichen Anhalt (Randnummer 28 in der Fassung von juris).

Der genannte Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom gleichen Tage¹⁸ betraf die Frage, ob bei der Vermögensteuer die aus der damaligen Gesetzeslage folgende unterschiedliche steuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen mit dem Gleichheitssatz (Artikel 3 Absatz 1 GG) vereinbar ist. In diesem Fall führte das Bundesverfassungsgericht aus, dass der steuerliche Zugriff auf das Vermögen auch Wirtschaftsgüter belaste, die der persönlichen Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienten. Dieses Vermögen genieße einen besonderen Schutz. Unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung des Vermögens dürfe der Steuer gesetzgeber daher in bestimmten Grenzen das vom Steuerpflichtigen zur Grundlage seiner individuellen Lebensgestaltung bestimmte Vermögen nicht durch weitere Besteuerung mindern. Er müsse deshalb jedenfalls die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen eine Sollertragsteuer abschirmen. Dabei liege es nahe, dass sich der Wert dieses zu verschonenden Vermögen an den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser orientiert (Randnummern 60 und 61 in der Fassung von juris).

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom November 2006 bezog sich zwar nicht auf die in der vorliegenden Fragestellung angesprochenen Regelungen. Das Bundesverfassungsgericht urteilte vielmehr damals, dass die durch § 19 Absatz 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs mit dem Grundgesetz unvereinbar sei, weil sie an Steuerwerte anknüpfe, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes aus Artikel 3 Absatz 1 GG nicht genüge. Der Gesetzgeber wurde jedoch verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen.¹⁹ Durch das Erbschaftsteuerreformgesetz²⁰, das am 1. Januar 2009 in Kraft trat, wurden unter anderem die persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG erhöht.

18 **Bundesverfassungsgericht:** Beschluss vom 22. Juni 1995, Aktenzeichen 2 BvL 37/91.

19 **Bundesverfassungsgericht:** Beschluss vom 7. November 2006, Aktenzeichen 1 BvL 10/02.

20 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24. Dezember 2008, Bundesgesetzblatt I, Seite 3018.

Die **Bayerische Staatsregierung** erhab 2023 eine Normenkontrollklage beim Bundesverfassungsgericht (Aktenzeichen 1 BvR 1/23). Sie fordert eine Länderöffnungsklausel beim ErbStG, damit die Länder wesentliche Aspekte wie die Freibeträge oder die Steuersätze selbst festlegen könnten. Zudem müssten die persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG erhöht werden, die zuletzt 2008/2009 angepasst worden seien. Die zu versteuernden Werte hätten sich seitdem mancherorts mehr als verdoppelt. Zusätzlich solle eine Orientierung „an den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser“ erfolgen. Damit habe das Bundesverfassungsgericht einen klaren Auftrag an den Gesetzgeber formuliert, und die Freibeträge müssten an die Entwicklung der Immobilienpreise angepasst werden. Im Übrigen dürfe die Erbschaftsteuer nicht zu einer übermäßigen Belastung führen. Die Eigentumsgarantie in Artikel 14 GG und der Schutz der Familie in Artikel 6 GG müssten gewahrt werden. Die derzeitigen Steuersätze würden der Schutzwirkung nicht gerecht, wenn Kinder das Elternhaus wegen zu hoher Steuer verkaufen müssten.²¹ Über die Normenkontrollklage wurde noch nicht entschieden.

4.2. Bundesfinanzhof

Bei der Frage der schenkungsteuerlichen Beurteilung von Zuwendungen unter Ehegatten (§ 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG) passte der **Bundesfinanzhof** seine Rechtsprechung mehrfach an:

Im Jahr 1980 urteilte der Bundesfinanzhof, dass als Schenkung, die der Erbschaftsteuer unterliege, neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes auch jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden gelte, soweit der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert werde.²²

1984 rückte er davon ab. Soweit ausdrückliche Vereinbarungen über die Unentgeltlichkeit fehlten, wie dies unter Ehegatten häufig der Fall sei, müsse den Umständen des Einzelfalles entnommen werden, ob die Leistung unentgeltlich sei. Dabei gehe die Rechtsprechung der Zivilgerichte davon aus, dass jeder der Ehegatten in angemessener Weise an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens zu beteiligen sei.²³

1994 stellte der Bundesfinanzhof fest, dass sogenannte unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen nicht deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen seien, weil sie, wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters, nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkungen darstellten. Die Schenkungsteuerpflicht unbenannter Zuwendungen beurteile sich - nicht anders als bei sonstigen Zuwendungen - nach den allgemeinen Voraussetzungen des ErbStG.²⁴

21 **Bayerische Staatsregierung:** [Erbschaftsteuer in Länderhand! – Bayern stellt Normenkontrollantrag in Karlsruhe](#), Regierungserklärung des Bayerischen Staatsministers der Finanzen und für Heimat, Albert Füracker, MdL, am 23. Mai 2023 vor dem Bayerischen Landtag, abgerufen am 13. Januar 2025.

22 **Bundesfinanzhof:** Urteil vom 5. März 1980, Aktenzeichen II R 148/76, Randnummer 10 in der Fassung von juris.

23 **Bundesfinanzhof:** Urteil vom 28. November 1984, Aktenzeichen II R 133/83, Randnummer 10 in der Fassung von juris.

24 **Bundesfinanzhof:** Urteil vom 2. März 1994, Aktenzeichen II R 59/92.

5. Literatur

In der Diskussion über die Erbschafts- und Schenkungsteuer wird auch in der heutigen Literatur²⁵ auf „Die Steuerrechtsordnung“ von **Tipke** aus dem Jahr 2003 (und somit vor Einführung des § 13 Absatz 1 Nummern 4b und 4c ErbStG) zurückgegriffen. Tipke behandelt darin unter anderem die Thematik „Rechtfertigung der Eingrenzungen durch sachliche Steuerbefreiungen und persönliche Freibeträge“ sowie die Thematik „Steuertarif und Familienprinzip“.

Nach seiner Auffassung werde die Steuerbefreiung des § 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG „wohl deshalb“ gewährt, weil das Wohnbedürfnis zum Existenzminimum gehöre und die Wohnung auch vor steuerlichem Zugriff möglichst geschützt werden solle, jedenfalls dann, wenn der Erwerber auf die Wohnung angewiesen sei. Nach Auffassung von Tipke stellt die Befreiung jedoch nicht auf ein Wohnbedürfnis ab. Vielmehr könne eine unentgeltliche Übertragung unter Eheleuten auch um der Ehe willen geschehen und somit dem Zweck des vorweggenommenen Zugewinnausgleichs dienen. Danach greife die Übertragung nur des Familienwohnheims zu kurz. Andererseits sei sie zu weit, wenn sie auch Schenkungen des Anfangsvermögens erfasst sowie Schenkungen unter Eheleuten, die in Gütertrennung leben.

Tipke bezeichnete die 2003 geltenden persönlichen Freibeträge als im internationalen Vergleich hoch. Der Auftrag des Bundesverfassungsgerichts, den erbschaftsteuerlichen Zugriff bei nahen Angehörigen zu mäßigen, hätte sich seiner Meinung nach allein aufgrund der Tarifgestaltung erreichen lassen.

Der Verweis des Bundesverfassungsgerichts auf den Beschluss zur Vermögensteuer und die daraus festgelegte Freibetragshöhe ließen sich nicht nachvollziehen (siehe dazu näher unten bei Hey). Auch wenn man meine, aus der Gewährleistung des Erbrechts (Artikel 14 Absatz 1 GG) die Freistellung kleinerer Vermögen ableiten zu müssen, hätte die Messung am Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses näherer Begründung bedurft. Im Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts würden Begriffe wie persönliche Lebensführung, die Entfaltung der individuellen Freiheit und Individualbedarf unter den Begriff Gebrauchsvermögen gefasst. Falls es dem Bundesverfassungsgericht darum gegangen sei, dieses vor der Erbschafts- und Schenkungsteuer zu schützen, sei die Beschränkung auf das durchschnittliche Einfamilienhaus nicht einleuchtend. Vor diesem Hintergrund sei auch die doppelte Gewährung von Freibeträgen für Kinder vermögender Eltern irritierend, „denn kein Kind braucht zu seiner Entfaltung zwei Einfamilienhäuser.“ Die Freibeträge für Kinder (sowie der günstige Steuertarif nach § 19 ErbStG) ließen sich gegenwärtig nicht mehr damit rechtfertigen, dass die Kinder bei der Bildung des verschenkten oder vererbten Vermögens mitgewirkt hätten. „Kinderarbeit ist in den Ländern westlicher Zivilisation und westlichen Lebensstandards weitgehend überholt.“

Die Steuerklasseneinteilung und die Tarifgestaltung seien nur in Grenzen durch die Tarifgestaltung festgelegt, sondern vor allem eine Sache der gesellschaftlichen und gesamtwirtschaftlichen Vernunft. Oft bilde die Familie mit ihren erbrechtlichen Bindungen einen zuverlässigeren Schutz als öffentliche Einrichtungen der sozialen Sicherheit. Unter dem Gemeinwohlaspekt sei das Familienprinzip dem Prinzip gleichmäßiger Belastung entsprechend der Bereicherung mindestens gleichwertig. Die ungünstigere Behandlung der Verwandten der Seitenlinie sei gerechtfertigt,

25 Vergleiche zum Beispiel die Dissertation von **Merkel** aus dem Jahr 2024, Fußnote 2.

weil mit Erbschaften aus dem Vermögen eines entfernten Verwandten im Allgemeinen nicht zu rechnen sei.²⁶

Auch Hey fasste 2007 (und somit ebenfalls vor Einführung des § 13 Absatz 1 Nummern 4b und 4c ErbStG) grundsätzliche Überlegungen zusammen. Unter Verweis auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts von 2006 hob sie hervor, dass die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer die Bereicherung des Erben besteuere. Sie sei eine Vermögenssubstanzsteuer, keine Sollertragsteuer. Diesen Gedanken nimmt sie bei der Bewertung der persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG wieder auf. Die Vorschrift sei durch den Verweis auf die Vermögensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts initiiert worden. Der Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens vor einer dauernden Belastung mit einer Sollertragsteuer lasse sich aber nicht ohne Weiteres auf die Erbschaftsteuer übertragen. Insbesondere könne nicht gefolgert werden, dass der Gesetzgeber die persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG anheben müsse, wenn er dem Auftrag des Bundesverfassungsgerichts nachkomme, den Grundbesitz zu Marktpreisen zu bewerten. Dies sei kein zwingender Verfassungsinhalt. Hey stellte die Verwirklichung eines Familienprinzips im Rahmen der Erbschaftsteuer nicht in Frage, sie habe aber Zweifel, ob sich aus Artikel 6 GG ein verfassungsrechtlich garantierter Anspruch für Kinder auf den steuerfreien Erwerb in Höhe des Wertes eines Einfamilienhauses von jedem Elternteil ableiten lasse.²⁷

In der aktuellen Ausgabe des Buchs „Steuerrecht“ von Tipke/Lang diskutiert Seer § 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG. Die Regelung beziehe sich nur auf das Familienwohnheim und lasse andere Vermögensgegenstände, durch deren Erwerb ein Ehegatte aber ebenso an den Früchten der ehelichen Lebens- und Erwerbsgemeinschaft beteiligt werde, gleichheitswidrig unberücksichtigt. Andererseits reiche der Tatbestand des § 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG aber auch zu weit, indem er jede freigebige Zuwendung unter Ehegatten, also auch die Schenkung von Anfangsvermögen oder Schenkungen im Güterstand der Gütertrennung, erfasse.

Fraglich sei darüber hinaus, ob der Ehegatten-Erwerb durch einen Freibetrag von 500.000 Euro (§ 16 Absatz 1 ErbStG) hinreichend freigestellt werde. Das BVerfG hatte gefordert, dass die Erbschaft für den Ehegatten nach Artikel 6 Absatz 1 GG noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleiben müsse. Dann, so Seer, seien bereits zu Lebzeiten getätigte sogenannte ehebedingte (unbenannte) Zuwendungen unter Ehegatten zumindest insoweit von der Schenkungssteuer freizustellen, als sie den Umfang einer hälftigen Teilung des ehelichen Zugewinns nicht überschritten.

In Bezug auf die Steuerklassen und den Steuertarif bemängelt Seer die Schonung eines sehr großzügig bemessenen sogenannten existenzsichernden Gebrauchsvermögens (und des Unternehmensvermögens). Diese Schonungen gefährdeten die gleichmäßige Besteuerung: Um ein

26 Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2., völlig überarbeitete Auflage, Köln 2003, Seiten 884ff. und 895ff.

27 Hey, Johanna: [Die Reform der Erbschaftsteuer Verfassungsrechtlicher Rahmen – Politische Ziele](#), in: Rautenberg, Hans Günter (Herausgeber): Neue Unternehmensbesteuerung – Gesetzesreform und Wandel der Rechtsprechung, Tagungsband Sächsische Steuertagung 2007, abgerufen am 14. Januar 2025.

bestimmtes Mindest-Steueraufkommen zu erzielen, gehe jeder Freibetrag/Bewertungsabschlag auf Kosten der nicht begünstigten Erwerber.²⁸

Im Kommentar von **Meincke/Hannes/Holtz** wird zu der Steuerbefreiung des § 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG angemerkt, das Bundesverfassungsgericht habe nachdrücklich betont, den erb-schaftsteuerlichen Zugriff so zu beschränken, dass der Vermögenstransfer noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibe. Es hätte daher nahegelegen, an der Steuerfreiheit von Ausgleichszuwendungen festzuhalten. Nachdem der Bundesfinanzhof sich aber nun einmal gegen die Steuerfreiheit entschieden habe, erscheine es wenig überzeugend, die Steuerfreiheit nur für einen bestimmten Bereich, den Bereich des Familienheimtransfers, aufrechtzuerhalten, im Übrigen aber aufzugeben. Damit werde einer Bevölkerungsgruppe, den Hauseigentümern, der Vorteil eines steuerfreien Vermögenstransfers gewährt, der anderen vorenthalten bleibe. Bei der Neufassung der Bestimmung ab dem Jahr 2009 habe der Gesetzgeber erkennbar keinen Gedanken auf die Rechtfertigung der Bestimmung verwandt. Er habe darauf verwiesen, dass auch sonst in der Literatur kaum irgendeine Kritik der Befreiungsregelung bekannt geworden sei. Der Bundesfinanzhof habe aber in seinem Urteil vom 18. Juni 2013²⁹ Zweifel geäußert, ob § 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG verfassungskonform sei, da kein hinreichender sachlicher Grund für diese weitreichende Steuerbefreiung von Immobilienvermögen bestehe.

Bezüglich des Gebrauchsvermögens, das laut Bundesverfassungsgericht besonders geschützt werden müsse, habe, so Meincke/Hannes/Holtz, der Steuerpflichtige einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf steuerliche Freistellung des der persönlichen Lebensgestaltung dienenden Vermögens, zur Bemessung des Umfangs dienten die Werte durchschnittlicher Einfamilienhäuser. An diese Ausführungen habe der Gesetzgeber angeknüpft, als er zum Schutz des familiären Ge brauchsvermögens den Familienheimtransfer von Todes wegen zugunsten des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners für steuerfrei erklärte (§ 13 Absatz 1 Nummer 4b ErbStG). Allerdings sei in dieser Vorschrift gerade keine auf den Durchschnitt bezogene Wertgrenze eingebaut. Außerdem habe es der Gesetzgeber versäumt, die Grundeigentümer und die Inhaber anderer Vermögenswerte in einem gleichen Individualbedarf steuerlich freizustellen. Das müsse als ein ins Gewicht fallender Einwand gegen die Steuerfreiheit hervorgehoben werden.³⁰

Die Hervorhebung von Ehegatten bei den Steuerklassen (§ 15 ErbStG) könne damit gerechtfertigt werden, dass der Erwerb aus dem Vermögen seines Partners dem Ehegatten nicht in demselben Umfang wie einem Außenstehenden Leistungsfähigkeit verschaffe. Denn der Ehepartner werde mit dem auf ihn übergehenden Vermögen im Zweifel schon vor dem Erwerb in engem Kontakt gewesen sein. Er erwerbe mit dem Vermögen des Partners nicht etwas für ihn völlig Neues, nichts, was ihm nicht auch schon bisher (wenn auch oft nur eingeschränkt) zur Verfügung gestanden habe. In der Begünstigung der Kinder und Enkelkinder komme der alte Gedanke der

28 **Tipke, Klaus; Lang, Joachim:** Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Kapitel 15 Erbschaft und Schenkungsteuer, Randnummern 15.121, 15.102 und 15.141, abrufbar bei juris.

29 **Bundesfinanzhof:** Urteil vom 18. Juli 2013, Aktenzeichen II R 35/11. Das Urteil bezog sich auf die Regelung in der vor 2009 geltenden Fassung.

30 Hannes, Frank; Holtz, Michael: ErbStG § 13 Steuerbefreiungen, in **Meincke, Peter; Hannes, Frank; Holtz, Michael:** Kommentar Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage 2021, BeckOnline, Randnummern 21 und 32.

Familienerfolge zum Ausdruck. Viele Kinder seien schon zu Lebzeiten der Eltern in gewisser Weise Eigentümer des Familienvermögens. Wurde Vermögen in der Familie gebildet, so sei das nicht selten mit einem Verlust an gegenwärtigem Konsum und Lebensqualität für die unmittelbar Betroffenen verbunden. Dem trage die Besserstellung beim Erwerb des Familienvermögens Rechnung.³¹

Dem überlebenden Ehegatten habe das ErbStG in seinen verschiedenen Fassungen schon immer hohe persönliche Freibeträge eingeräumt. Die Gewährung von nach dem Angehörigkeitsverhältnis zum Geber abgestuften Freibeträgen auch an alle anderen Erwerber sei erst nach dem 2. Weltkrieg eingeführt worden. Die Anerkennung der persönlichen Freibeträge sei in ihrer grundsätzlichen Berechtigung, besonders aber in ihrer Einzelausgestaltung nicht umstritten. Aus der Sicht der Finanzverwaltung sollten die Freibeträge in erster Linie die Verwaltung entlasten und die Zahl der Steuerfestsetzungen entsprechend reduzieren. Unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der durch den Erwerb erhöhten Leistungsfähigkeit lasse sich für die Freibeträge ins Feld führen, dass die Leistungskraft nahestehender Personen (insbesondere des überlebenden Ehegatten) durch einen Erwerb nicht in dem gleichen Umfang erhöht wird, wie es für fernerstehende Personen gilt. Das Bundesverfassungsgericht habe dennoch eine gewisse Skepsis diesem Begründungsversuch gegenüber nicht unterdrückt. Bedeutsamer sei aus Sicht des Gerichts, dass die Ausgestaltung der Freibeträge das Familienprinzip berücksichtigt. Die familiäre Nähe nach Maßgabe von Geburt, Heirat und eingetragener Lebenspartnerschaft seien danach die entscheidenden Kriterien für die Staffelung der Freibeträge, die das Gericht in einem Kernbereich für verfassungsrechtlich unveränderbar erklärt habe.³²

Laut dem Kommentar von **Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk** finde die Abstufung nach dem Verwandtschaftsgrad und die besondere Berücksichtigung des Ehegatten in den Steuerklassen nach § 15 ErbStG in der Wertentscheidung des Grundgesetzes in Artikel 6 GG mit der Betonung der besonderen Schutzbedürftigkeit von Ehe und Familie eine Stütze. Im Übrigen stehe sich der überlebende oder beschenkte Ehepartner in Deutschland auch nach Eingruppierung in Steuerklasse I und Gewährung des besonders hohen Ehegattenfreibetrages von 500.000 Euro (§ 16 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG) und des zusätzlichen Versorgungsfreibetrages von 256.000 Euro (§ 17 Absatz 1 ErbStG) immer noch schlechter als in vielen anderen Rechtsordnungen, die Ehegattenerwerbe völlig steuerfrei ließen.³³

§ 16 Absatz 1 ErbStG enthalte der Höhe nach sieben verschiedene Freibeträge, die nach dem persönlichen Näheverhältnis zwischen Zuwender und Erwerber mit abnehmender Nähe abfallend gestaffelt seien. Das unterscheide die für den einzelnen Erwerb gewährten persönlichen Freibeträge von einem allgemeinen Nachlassfreibetrag, wie es ihn im anglo-amerikanischen Rechtskreis gebe. Die abfallende Staffelung lasse sich auch durch den Erbschaftsteuerbeschluss des

31 Hannes, Frank; Holtz, Michael: ErbStG § 15 Steuerklassen, in **Meincke, Peter; Hannes, Frank; Holtz, Michael**: Kommentar Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage 2021, BeckOnline, Randnummer 2.

32 Hannes, Frank; Holtz, Michael: ErbStG § 16 Freibeträge, in **Meincke, Peter; Hannes, Frank; Holtz, Michael**: Kommentar Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage 2021, BeckOnline, Randnummer 1.

33 Jülicher, Marc: ErbStG § 15 Steuerklassen, in: **Troll, Max; Gebel, Dieter; Jülicher, Marc; Gottschalk, Paul Richard**: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Werkstand: 69. Ergänzungslieferung September 2024, BeckOnline, Randnummern 2, 3.

Bundesverfassungsgerichts von 1995 rechtfertigen, in dem unter anderem das Prinzip des Verwandtenerbrechts und das Familienprinzip herausgestellt worden sind.

Für Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk stellt sich die Frage, ob aufgrund zu hoher Freibeträge für bestimmte Erwerber bei einem insgesamt festgelegten „Plansteueraufkommen“ andere Erwerber durch höhere Steuersätze die Begünstigung, die in den hohen Freibeträgen liegt, mitbezahlen müssten. Die derzeit geltenden Freibeträge ließen sich nicht allein mit dem Argument der Verwaltungsvereinfachung rechtfertigen. Es sei aber zu sehen, dass die Freibeträge seit der jeweils letzten Änderung zum 1. Januar 2009 nicht mehr erhöht worden seien, während zum Beispiel in einer Reihe europäischer Nachbarstaaten die Freibeträge zumeist jährlich an die Inflationsrate angepasst würden.

Die besondere Höhe des Freibetrags für Ehegatten, gerade auch im Unterschied zu den Freibeträgen für Kinder, sei vom Bundesverfassungsgericht anerkannt worden.³⁴ Sie erscheine auch im internationalen Vergleich gerechtfertigt, weil in vielen Rechtsordnungen der Ehegattenerwerb sogar völlig von der Steuer befreit sei. Kritisch zu sehen sei die fehlende Berücksichtigung jedweden persönlichen Näheverhältnisses, die für den nichtehelichen Lebenspartner nur zu einem minimalen Freibetrag von 20.000 Euro führe. Wenn auch die unterschiedliche Behandlung im Hinblick auf Artikel 6 GG verfassungsrechtlich gerechtfertigt erscheinen mag (Hinweis auf einen weiteren Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts³⁵), sei doch darauf hinzuweisen, dass in diesem Punkt manche europäische Rechtsordnung fortschrittlicher sei. Das Problem, eine berücksichtigungsfähige langandauernde nichteheliche nicht registrierungsfähige verschiedene schlechtliche Lebensgemeinschaft von einer steuerlich nichtberücksichtigungsfähigen kurzfristigen Liaison abzugrenzen, könnte wie in den Niederlanden durch ein Abstellen auf eine mehrjährige gemeinsame Haushaltsführung erreicht werden.

Der Freibetrag für Kinder nach § 16 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG solle in verfassungsgemäßer Form den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses abdecken, so dass eine darüberhinausgehende Befreiung eines jeden Einfamilienhauses, auch nicht im „Hochpreisgebiet“, verfassungsrechtlich nicht geboten erscheine³⁶, weil es andernfalls zu einer Ungleichbehandlung gegenüber Nicht-Hauseigentümern käme.

Relativ gering erschienen die Freibeträge der Erwerber in den Steuerklassen II und III mit jeweils 20.000 Euro. Insbesondere werde nicht berücksichtigt, dass in der heutigen Zeit viele Menschen kinderlos blieben und Vermögen dann zum Beispiel auch an Neffen oder Nichten, häufig Patenkinder, und damit auch persönlich nahestehende Personen gegeben wird. Deshalb erschienen

34 **Bundesverfassungsgericht:** Kammerbeschluss vom 4. August 1988 (Nichtannahmebeschluss), Aktenzeichen 1 BvR 328/88.

35 **Bundesverfassungsgericht:** Kammerbeschluss vom 15. Mai 1990 (Nichtannahmebeschluss), Aktenzeichen 2 BvR 592/90.

36 Hinweis auf **Bundesfinanzhof:** Beschluss vom 1. September 2004, Aktenzeichen II B 35/03.

diese Freibeträge auch angesichts der deutlich höheren Steuersätze in diesen Steuerklassen im Verhältnis zu gering und die Diskrepanz zu groß.³⁷

Für die Autoren des Kommentars von **Burandt/Rojahn** griffen die Steuerklassen des § 15 ErbStG der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgend das Familienprinzip auf.³⁸

Der Kommentar von **Erkis/Thonemann-Micker** erläutert zu § 15 ErbStG (Steuerklassen): Generell sei die Existenz der Vorschrift eng mit dem auch verfassungsrechtlich verankerten Familien-/Verwandtschaftsprinzip verknüpft. Das Bundesverfassungsgericht habe die Beachtung des Familienprinzips vor dem Hintergrund des Artikel 6 GG in den erbschafts- und schenkungsteuerlichen Regelungen gefordert. Dieses Prinzip nehme scheinbar Abstand von dem dem Steuerrecht immamenten Prinzip der Leistungsfähigkeit. Dem sei insoweit zuzustimmen, als § 15 ErbStG eine Steuerbelastung nicht allein nach dem formal berechneten Wert des Erwerbs bestimme. Allerdings sei zu beachten, dass ein naher Angehöriger auch bereits vor Erwerb aufgrund der persönlichen und mithin auch wirtschaftlichen und räumlichen Nähe zum Übertragenden regelmäßig in den Gewinn des Vermögens und dessen Nutzung komme. Finde der zivilrechtliche Vollrechtserwerb dann statt, so sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers aus diesem Kreis nicht in Höhe von 100 Prozent des nominal zu ermittelnden Wertes erhöht. Auch komme darin der Gedanke eines sogenannten fast schon treuhänderischen Familienvermögens zum Ausdruck, welches generell generationsübergreifend erhalten werde. Das Bundesverfassungsgericht habe dementsprechend in dem der neuerlichen Erbschaftsteuerreform 2016 zugrundeliegenden Beschluss die entscheidenden Prinzipien nicht in Frage gestellt und dem Gesetzgeber auch bei der Festlegung von Steuersätzen und Begünstigungen weitgehenden Entscheidungsspielraum zugebilligt.

Es sollte auch verfassungsrechtlich eine Angleichung der Steuerklassen an die tatsächlichen Lebensverhältnisse auf der Basis eines breiteren Familienverständnisses angedacht werden. Dies würde der Tatsache Rechnung tragen, dass immer mehr Menschen außerhalb der Ehe wie eine Familie zusammenleben und auch in gleicher Form wie Eheleute Verantwortung für sich und ihre Kinder übernehmen.

Abschließend sei rechtsvergleichend darauf hinzuweisen, dass Kinder und Ehegatten in Deutschland auch mit der Eingruppierung in Steuerklasse I immer noch im internationalen Vergleich deutlich schlechter stünden als in anderen Rechtsordnungen, die Erwerbe solcher Personen grundsätzlich steuerfrei stellten.³⁹

37 Jülicher, Marc: ErbStG § 16 Freibeträge, in: **Troll, Max; Gebel, Dieter; Jülicher, Marc; Gottschalk, Paul Richard:** Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Werkstand: 69. Ergänzungslieferung September 2024, BeckOnline, Randnummern 4, 10 bis 12.

38 Milatz, Jürgen E.; Christopeit, Iring: ErbStG § 15 Steuerklassen, in: **Burandt, Wolfgang; Rojahn, Dieter:** Erbrecht, 4. Auflage 2022, Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 65, BeckOnline, Randnummer 1.

39 Gräfe, Maren: ErbStG § 15 Steuerklassen, in: **Erkis, Gülsen; Thonemann-Micker, Susanne:** Beck'sche Online-Kommentare (BeckOK) ErbStG, 25. Edition, Stand: 1. Oktober 2024, Randnummern 30, 32, 33.

Zu den Freibeträgen nach § 16 ErbStG führt der Kommentar aus, dass sie die verfassungsrechtlich gebotene Freistellung des Familiengebrauchsvermögens sicherten.⁴⁰

In der Literatur wird zu den Steuerbefreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummern 4a bis 4c ErbStG regelmäßig ein Aufsatz von **Meßbacher-Hönsch** aus dem Jahr 2015 zitiert, der die Vorschriften als großzügiges Geschenk des Gesetzgebers klassifiziert. Das notwendige Gebrauchsvermögen der Familie werde durch die Freibeträge des § 16 ErbStG in typisierender Weise von der Schenkung- und Erbschaftsteuer freigestellt. Dieser Gesichtspunkt könne also nicht mehr als Rechtfertigung für die Steuerbefreiungen des Familienheims herangezogen werden. Verfassungsrechtliche Zweifel am weitreichenden Umfang der Steuerbefreiungen könnten nur durch eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschriften beseitigt werden. Dies führe zu einer restriktiven Auslegung einzelner Tatbestandsmerkmale.⁴¹

Laut dem Nationalen Reformprogramm 2019 der **Bundesregierung** schlug die Europäische Kommission in ihrem Länderbericht Veränderungen bei der Erbschafts- und Schenkungsteuer vor, insbesondere die Einführung eines einheitlichen Freibetrags in Höhe von 400.000 Euro sowie die Einführung einer sogenannten Flattax, um die Vermögensungleichheit in Deutschland zu reduzieren. Die Bundesregierung wies den Vorschlag mit dem Hinweis auf die größere Akzeptanz der Erbschafts- und Schenkungsteuer in der Bevölkerung bei nach Verwandtschaftsgrad gestaffelten Freibeträgen zurück.⁴²

Für **Klamet**, so in einem im Jahr 2023 veröffentlichten Aufsatz, würden die persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG im Schrifttum verbreitet als Ausdruck einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung aufgefasst und gutgeheißen. Allerdings stellt sich auch für Klamet die Frage, ob die für die Vermögensteuer geforderte Steuerfreistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens unbedingt auf die Erbschafts- und Schenkungsteuer übertragen und zur Rechtfertigung der persönlichen Freibeträge herangezogen werden könne. Eine verminderte Leistungsfähigkeit könne nicht mit Indisponibilität begründet werden, denn dieser unterlägen Erwerber außerhalb des engsten Familienkreises ebenso. Hinzu komme, dass bei der Vermögensteuer im Ergebnis die mit dem Vermögen typischerweise erzielbaren Soll-Erträge und damit ein Bruchteil des Substanzwerts besteuert werde. Durch die persönlichen Freibeträge würde der Erwerb des persönlichen Gebrauchsvermögens folglich der Höhe nach umfassender vor einer Besteuerung geschützt als der Bestand des so erworbenen Vermögens.

An der sachlichen Steuerbefreiung für den Erwerb von Familienheimen werde nach Ansicht von Klamet zurecht starke Kritik geäußert. Es führe zu einer gewichtigen Ungleichbehandlung, wenn sich die zusätzlich zu den persönlichen Freibeträgen und zudem der Höhe nach unbeschränkt

40 Worgulla, Niels: ErbStG § 16 Freibeträge, in: **Erkis, Gülsen; Thonemann-Micker, Susanne:** Beck'sche Online-Kommentare (BeckOK) ErbStG, 25. Edition, Stand: 1. Oktober 2024, Randnummer 6.

41 **Meßbacher-Hönsch, Christine:** Die Steuerbefreiung für Familienheime nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG: Ein großzügiges Geschenk des Gesetzgebers, in: Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolgen (ZEV), 2015, Heft 7, Seite 382ff., abrufbar bei BeckOnline.

42 Unterrichtung durch die **Bundesregierung**: Nationales Reformprogramm 2019, Bundestags-Drucksache 19/9510, 12. April 2019, Seite 49f.

gewährte Steuerbefreiung nur auf Grundvermögen, nicht aber auf sonstige Vermögenswerte beziehe.

Klamet kommt zu dem Schluss, dass weder die persönlichen Freibeträge noch die sachliche Steuerbefreiung für Familienheime mit dem Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens als Ausdruck einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung erklärt werden könnten. Sie dienten vielmehr der Verwirklichung des aus Artikel 6 Absatz 1 GG und aus der Erbrechtsgarantie des Artikel 14 Absatz 1 GG abzuleitenden und in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten Familienprinzips, das das Leistungsfähigkeitsprinzip bewusst durchbreche, um Erwerbe unter nahen Angehörigen gegenüber anderen Erwerbern steuerlich zu begünstigen.⁴³

Münch/Jansen untersuchen in einem Aufsatz im Jahr 2023 die Vorschriften des § 13 Absatz 1 Nummern 4a bis 4c ErbStG. Sie stellen zunächst fest, dass die Wohnflächenbegrenzung im Falle des Erwerbs von Todes wegen durch die Kinder kritisch zu sehen sei. So könne zum einen nicht pauschal eine eingeschränkte Bindung zwischen Eltern und erwachsenen Kindern unterstellt werden, auch wenn dem Gesetzgeber eine gewisse Typisierungskompetenz zuzugestehen sei. Zum anderen gelte die Wohnflächenbegrenzung auch für minderjährige Kinder, bei denen der Gesetzgeber ausdrücklich keine verminderte Bindung unterstellt habe.

Im weiteren Text prüfen sie die Verfassungsmäßigkeit der Steuerbefreiung des § 13 Absatz 1 Nummern 4a bis 4c ErbStG, weil eine solche Befreiung im Rahmen einer Bereicherungssteuer wie der Erbschaftsteuer einer Rechtfertigung bedürfe. Eine Rechtfertigung liege im Schutzbereich des Artikel 6 Absatz 1 GG, der Vermögen von der Erbschaftsteuer befreien solle, das einen besonderen Bezug zum Ehe- und Familienverhältnis aufweise und damit im Erwerbsfalle erhalten bleiben solle. Bei der Frage der Angemessenheit der Befreiung vor dem Hintergrund des notwendigen Schutzes des Familiengebrauchsvermögens verweisen Münch/Jansen auf die persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG, deren Zweck der Schutz des Familiengebrauchsvermögens sei und die gegebenenfalls erhöht werden könnten. Deshalb sei eine weitere Begünstigung fraglich. Unabhängig davon könne der Schutz des Familiengebrauchsvermögens eine Steuerbefreiung nur dann erfordern, wenn andernfalls mangels Liquidität eine Veräußerung des Familienheims drohe. Weil der Gesetzgeber jedoch keine Bedürfnisprüfung vorsehe, dürfte es an der verfassungsrechtlich gebotenen Zielgenauigkeit dieser Verschonungsregelung fehlen. Münch/Jansen geben außerdem zu bedenken, dass das Argument, die Wohnung als Ort der früheren Ehe als Familiengebrauchsvermögen zu schützen, wohl eher die Verhinderung eines Veräußerungszwangs nach langjähriger Nutzung im Sinn habe. Dieses Problem könne sich aber auch in anderer Konstellation stellen, zum Beispiel bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften. Deshalb scheine eine auf Familienheime begrenzte Steuerbefreiung nicht gerechtfertigt.⁴⁴

Merkel stellt in seiner Dissertation aus dem Jahr 2024 noch einmal die Argumente für die nach dem Verwandtschaftsgrad abgestuften persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG dar: Die

43 Klamet, Johannes: [§ 3 Das Gebot der steuerlichen Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens](#), in: Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Band 20 (2023), Seiten 34 bis 45, abgerufen am 14. Januar 2025.

44 Münch, Lukas; Jansen, Jan-Philipp: Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiung des Familienheims – Jüngere Rechtsprechung und verfassungsrechtliche Würdigung, in: Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolgen (ZEV), 2023, Heft 11, Seite 717ff., abrufbar bei BeckOnline.

Begünstigung ist eine Lenkungsnorm, weil der Staat den Erbfall nicht übermäßig besteuern dürfe, um den Anreiz der familiären Vermögensbildung nicht zu unterbinden. Demgegenüber werde die These vertreten, die persönlichen Befreiungsvorschriften seien Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips und überhaupt nicht als rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung zu werten, weil die Leistungsfähigkeitssteigerung im Erbfall bei sehr enger familiärer Bindung deutlich weniger ins Gewicht fiele. Das Bundesverfassungsgericht wiederum leite die Rechtfertigung der persönlichen Begünstigungsvorschriften direkt aus dem verfassungsrechtlich in Artikel 6 Absatz 1 GG verankerten Gebot des besonderen Schutzes von Ehe und Familie ab. Merkel bezeichnet die Ableitung des Bundesverfassungsgerichts als überzeugend, allerdings sei die nicht näher begründete Festlegung der Höhe des zwingend zu gewährenden Mindestfreibetrags durch das Bundesverfassungsgericht wenig nachvollziehbar. Er schließe sich hierbei der (steuerpolitischen) Auffassung Tipkes an, wonach die Berücksichtigung des Familienprinzips „auch allein aufgrund der Tarifgestaltung“ zu erreichen wäre. Weil dem Gesetzgeber gerade bei der Implikation von Sozialzwecknormen ein großer Spielraum zusteht, sei die Freibetragshöhe jedoch vermutlich verfassungsrechtlich kaum zu beanstanden.

Merkel fordert zudem, dass sich der Erwerber von eigengenutztem Immobilienvermögen entweder für den persönlichen Freibetrag nach § 16 ErbStG oder für die Steuerbefreiung nach § 13 Absatz 1 Nummern 4a bis 4c ErbStG entscheiden müsse. Nur die Anwendung einer Vorschrift ohne die Möglichkeit zur kumulativen Anwendung mehrerer Befreiungsvorschriften setze die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts nach steuerfreier Vererbbarkeit des Familiengebrauchsvermögens um.

Die teilweise Steuerbefreiung des Erwerbs von Hausrat nach § 13 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG sei der Tatsache geschuldet, dass er im Erhebungsverfahren nur äußerst schwer zu erfassen wäre.⁴⁵

45 [Merkel, Daniel: Eine kritische Würdigung der Anwendungsgrundsätze der erbschafts- und schenkungsteuerlichen Begünstigungsvorschriften für die unentgeltliche Übertragung von Unternehmensvermögen](#), Dissertation Mainz 2024, Seite 63ff., abgerufen am 14. Januar 2025.