Fachbereich WD 4

Vereinbarkeit eines einheitlichen, erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für die Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Grundrechten

© 2025 Deutscher Bundestag

Vereinbarkeit eines einheitlichen, erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für die Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Grundrechten

Aktenzeichen:	WD 4 - 3000 - 092/24
Abschluss der Arbeit:	27.2.2025
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.	**Einheitlicher Lebensfreibetrag für die Erbschaft- und Schenkungsteuer**	**4**
3.	**Vorgaben des Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm**	**5**
3.1.	Schutzauftrag und Förderungsgebot	6
3.2.	Beeinträchtigungs- und Benachteiligungsverbot	7
3.3.	Exkurs: Abstandsgebot aus Art. 6 Abs. 1 GG?	7
4.	**Vereinbarkeit des einheitlichen Lebensfreibetrags mit Art. 3 Abs. 1 GG: Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem?**	**8**
4.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	8
4.2.	Art. 3 Abs. 1 GG erfasst auch die verbotene Gleichbehandlung	9
4.3.	Bereichsspezifische Konkretisierung im Erbschaftsteuerrecht	10
4.4.	Bildung der Vergleichsgruppen (fehlende Differenzierung nach Verwandtschaft)	12
4.5.	Rechtfertigung der Gleichbehandlung	12
4.5.1.	Legitimer Gleichbehandlungszweck	12
4.5.2.	Geeignetheit der Gleichbehandlung	13
4.5.3.	Erforderlichkeit der Gleichbehandlung	14
4.5.4.	Angemessenheit der Gleichbehandlung	14
4.5.5.	Überdies: Berücksichtigung des Prüfungsmaßstabs	16
4.6.	Zweites Vergleichspaar: Ungleichbehandlung unter nahen Angehörigen?	17
5.	**Vereinbarkeit des einheitlichen Lebensfreibetrags mit Art. 14 GG**	**18**
5.1.	Schutzbereich des Erbrechts	18
5.2.	Zulässigkeit einer Erbschaftsteuer	18
5.3.	Keine Aushöhlung der Testierfreiheit und des Erwerbsrechts	19
6.	**Zusammenfassung**	**19**

1. Untersuchungsgegenstand

Gefragt wird, ob die Einführung eines hohen, einheitlichen, erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für jede natürliche Person für Erbschaften und Schenkungen im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) verfassungsrechtlich zulässig ist. Dazu wird im Folgenden der Vorschlag des einheitlichen Lebensfreibetrags vor dem Hintergrund des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts kurz erläutert (dazu nachfolgend 2.). Sodann werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen aus Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz (GG) dargestellt (dazu nachfolgend 3.). Im Schwerpunkt wird ausgearbeitet, ob der Vorschlag – unter Berücksichtigung der Wertung aus Art. 6 Abs. 1 GG – mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist (dazu nachfolgend 4.). Abschließend wird noch die Vereinbarkeit des Vorschlags mit Art. 14 Abs. 1 GG geprüft (dazu nachfolgend 5.). Eine Zusammenfassung findet sich unter 6.

Zu den weiteren Fragen, ob und in welchem Umfang die Privilegierung von Vermögensübertragungen im engen Familienkreis (insbesondere bei Übertragungen auf Kinder, Ehepartner, Enkelkinder) vor dem Hintergrund des Art. 6 Abs. 1 GG in Bezug auf die Belastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsrechtlich geboten ist, und ob ggf. Regelungen zur Steuerfreiheit bestimmter Vermögensgegenstände bei Erwerb durch nahe Angehörige, wie sie bereits im derzeitigen ErbStG enthalten sind, hinreichend sind, wird auf die Arbeit „Steuerbefreiungen und Freibeträge für nahe Angehörige bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer“ vom 17. Januar 2025 mit dem Aktenzeichen WD 4 - 3000 - 091/24[1] verwiesen.

2. Einheitlicher Lebensfreibetrag für die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der unter 1. erwähnte Lebensfreibetrag für jede natürliche Person für Erbschaften und Schenkungen im ErbStG wird auftragsgemäß so verstanden, dass damit sämtliche im Laufe des Lebens des Erwerbers erhaltenen Erbschaften und Schenkungen zusammengefasst und bei Überschreitung dieses einheitlichen, erwerberbezogenen Freibetrags besteuert werden, unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis zur jeweils übertragenden Person (im Folgenden als „**einheitlicher Lebensfreibetrag**“ bezeichnet). Vorschläge zur Einführung eines solchen Lebensfreibetrags wurden von verschiedenen Seiten vorgebracht.[2]

Nach **derzeitiger Rechtslage** sind die **persönlichen Freibeträge** ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Erwerbs gestaffelt nach dem Angehörigenverhältnis des Erwerbers zum Erblasser bzw.

---

1 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags, WD 4 - 3000 - 091/24 (https://www.bundestag.de/resource/blob/1050968/3b843048cbabd47cbe8b399aa8643a7e/WD-4-091-24-pdf.pdf).

2 Siehe etwa Arbeitsgruppe Vermögen & Erbschaft des Netzwerks Steuergerechtigkeit, Eckpunkte einer Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2023, S. 3 ff. (https://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de/wp-content/uploads/2024/11/EUS_Reformvorschlag_Erbschaftsteuer.pdf); BAG Wirtschaft & Finanzen von Bündnis 90/Die Grünen, Positionspapier für eine Grüne Erbschaftssteuerreform, 2023 (https://gruene-bag-wifi.de/wp-content/uploads/2023/10/Hintergrundpapier-GRUeNE-Erbschaftsteuerreform.pdf); Sozialdemokratische Partei Österreichs (SPÖ), Fragen & Antworten zu Bablers Millionärssteuer-Modell (https://www.spoe.at/fragen-antworten/). Siehe auch den (vorläufigen) Beschluss der Bundesdelegiertenkonferenz von Bündnis90/Die Grünen vom 16.11.2024 zu einer Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer (https://cms.gruene.de/uploads/assets/Beschluss-vorl%C3%A4ufig-VR-09-F%C3%BCr_mehr_Gerechtigkeit_und_Effizienz_Erbschaftsteuer_reformieren.pdf). Siehe zur Diskussion etwa auch „zdfheute“ vom 25.10.2024 (https://www.zdf.de/nachrichten/politik/deutschland/erbschaftssteuer-deutschland-paradox-100.html).

Schenker (§ 16 ErbStG). Ehegatten und Lebenspartner erhalten einen Freibetrag in Höhe von 500.000 Euro, Kinder einen Freibetrag in Höhe von 400.000 Euro, Enkel einen Freibetrag in Höhe von 200.000 Euro, Eltern (nur bei Erwerben von Todes wegen) einen Freibetrag in Höhe von 100.000 Euro und alle übrigen Personen einen Freibetrag in Höhe von 20.000 Euro. Das Verwandtschaftsverhältnis hat außerdem eine Bedeutung für die Höhe der Steuersätze, die von der Einordnung in eine der drei Steuerklassen abhängen (siehe § 19 i.V.m. § 15 ErbStG). § 15 ErbStG unterscheidet drei Steuerklassen nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker.

Der einheitliche Lebensfreibetrag weist im Vergleich zur derzeitigen Rechtslage insbesondere die folgenden **Unterschiede** auf:

- Bisher ist die Höhe des Freibetrags von dem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser bzw. Schenker abhängig. Der Lebensfreibetrag gilt dagegen auch für Personen, die mit dem Erblasser bzw. Schenker nicht verwandt sind.

- Die bisherigen Freibeträge unterscheiden sich in der Höhe stark voneinander, im geringsten Fall beträgt der Freibetrag nur 20.000 Euro.

- Der Lebensfreibetrag gilt einmal für den Erwerber für sämtliche Erwerbe, während die bisherigen Freibeträge bei jedem Erwerb aufs Neue zur Anwendung kommen.[3]

3. Vorgaben des Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm

Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. **Ehe** ist die „auf Dauer angelegte, auf freiem Entschluss beruhende, gleichberechtigte und autonom ausgestaltete Lebensgemeinschaft“, die auf einer „gleichberechtigten Partnerschaft“ beruht.[4] **Familie** ist die tatsächliche Lebens- und Erziehungsgemeinschaft von Eltern und Kindern. Der Familienbegriff beschränkt sich nicht auf die Kleinfamilie, sondern erfasst auch die Beziehungen zwischen Großeltern und Enkeln sowie zwischen nahen Verwandten in der Seitenlinie, also etwa Geschwistern, sofern zwischen ihnen von familiärer Verbundenheit geprägte engere Bindungen bestehen.[5] Der abnehmenden verwandtschaftlichen Nähe kann bei der Bestimmung der Schutzintensität Rechnung getragen werden.[6]

Art. 6 Abs. 1 GG erfasst alle Bereiche familiären und ehelichen Zusammenlebens. Das Grundrecht enthält **mehrere Dimensionen**: ein Abwehrrecht, eine Institutsgarantie sowie eine

---

3 Eine Zusammenrechnung von Erwerben findet nur statt, wenn innerhalb von zehn Jahren mehrere Erwerbe von derselben Person anfallen, siehe *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 27. Aufl. 2024, Rn. 1619, 1627. Die mehrfache Nutzung der Freibeträge ist der effektivste Weg der Steuerersparnis, so *Loose*, Erbschaftsteuer, 5. Aufl. 2022, Rn. E 17.

4 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 6 Rn. 4.

5 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 6 Rn. 8 ff.

6 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 6 Rn. 10.

wertentscheidende Grundsatznorm.[7] In seiner Funktion als Abwehrrecht und Institutsgarantie ist Art. 6 Abs. 1 GG hier nicht betroffen. Art. 6 Abs. 1 GG gebietet darüber hinaus als verbindliche **Wertentscheidung** für den gesamten Bereich des Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts einen besonderen Schutz durch die staatliche Ordnung.[8] Aus dieser Wertentscheidung ergibt sich einerseits ein **Schutz- und Förderungsgebot** (dazu nachfolgend 3.1.) und andererseits ein **Beeinträchtigungs- und Benachteiligungsverbot** (dazu nachfolgend 3.2.) als Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes.[9]

3.1. Schutzauftrag und Förderungsgebot

Art. 6 Abs. 1 GG lässt sich eine allgemeine Pflicht des Staates zur Förderung der Familie durch geeignete Maßnahmen entnehmen. Das Förderungsgebot lässt sich prinzipiell in sämtlichen Rechtsgebieten und insbesondere im Steuer- und Sozialversicherungsrecht erfüllen.[10] Für die Umsetzung dieses Verfassungsgebots steht dem Gesetzgeber allerdings auch im Bereich des Steuerrechts eine erhebliche Gestaltungsfreiheit zu, die sowohl den anderen zu berücksichtigenden Gemeinschaftsbelangen als auch dem Vorbehalt des Möglichen Rechnung trägt; konkrete Ansprüche auf bestimmte staatliche Leistungen ergeben sich daraus nicht.[11]

In Wahrnehmung dieser gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit bei der Erfüllung des staatlichen Schutz- und Förderauftrags sind in materieller Hinsicht aber steuerliche Privilegierungen von Ehe und Familie zulässig.[12] **Erbschaftsteuerrechtlich** ist der Schutz von Ehe und Familie durch Gewährung von Freibeträgen und günstigen Steuersätzen sicherzustellen.[13] Nach der Rechtsprechung des **Bundesverfassungsgerichts** (BVerfG) ist der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG, insbesondere Ehegatten und Kinder) derart zu mäßigen, 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 zugutekommt, zum Beispiel durch die Freibeträge nach § 16 ErbStG.[14] In Bezug auf einen darüber hinausgehenden Vermögenszuwachs ist der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, dass die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der

---

7 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 20.

8 So BVerfG, Urteil vom 12.2.2003, 1 BvR 624/01, BVerfGE 107, 205, 212 f.

9 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 33.

10 So *Brosius-Gersdorf*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 6 Rn. 170.

11 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 35, 39. Siehe auch BVerfG, Urteil vom 12.2.2003, 1 BvR 624/01, BVerfGE 107, 205, 213.

12 BVerfG, Beschluss vom 19.6.2012, 2 BvR 1397/09, NJW 2012, 1304, Rn. 67; *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 35a, 40b.

13 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 174 f.; BVerfG, Beschluss vom 28.10.1997, 1 BvR 1644/94, BVerfGE 97, 1, 7; *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 35a.

14 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 174 f.

ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verlorengeht.[15]

Vor diesem Hintergrund stellt der Vorschlag eines einheitlichen Lebensfreibetrags keinen Verstoß gegen das Schutz- und Förderungsgebot von Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG dar, denn er gewährleistet – eine entsprechende Höhe vorausgesetzt – den Schutz und die Förderung im Rahmen des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers. Dass auch andere Gruppen unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis einbezogen werden, beeinträchtigt Schutz und Förderung im Hinblick auf den erbschaftsteuerlichen Zugriff grundsätzlich nicht.

3.2. Beeinträchtigungs- und Benachteiligungsverbot

Das Beeinträchtigungs- und Benachteiligungsverbot untersagt dem Staat jede an die Existenz einer Ehe bzw. einer Familie anknüpfende Benachteiligung; es gilt sowohl für Beeinträchtigungen von Ehe und Familie in immateriell-persönlicher als auch in materiell-wirtschaftlicher Hinsicht.[16] Der Gesetzgeber darf Ehe und Familie gegenüber anderen Lebensgemeinschaften und Familienkonstellationen bei der Gewährung rechtlicher Vorteile also nicht benachteiligen (**Diskriminierungsverbot**).[17] Art. 6 Abs. 1 GG enthält damit einen **besonderen Gleichheitssatz**.[18] Räumt der Gesetzgeber indes anderen Lebensgemeinschaften die gleichen Steuervorteile wie Eheleuten ein, wird dadurch weder die Ehe diskriminiert noch die wertentscheidende Grundsatznorm des Art. 6 Abs. 1 GG unterlaufen noch die Institutsgarantie verletzt; solche Regelungen sind daher verfassungsrechtlich möglich.[19]

Für die Frage, ob der Vorschlag eines einheitlichen Lebensfreibetrags Ehe und Familie gegenüber anderen Sachverhalten benachteiligt, ist der verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab also Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG; dabei wird die dem Gesetzgeber nach dem allgemeinen Gleichheitssatz zustehende Gestaltungsfreiheit durch Art. 6 Abs. 1 GG beschränkt[20] (zur Gleichheitsprüfung nachfolgend 4.).

3.3. Exkurs: Abstandsgebot aus Art. 6 Abs. 1 GG?

Von Teilen des Schrifttums wird aus Art. 6 Abs. 1 GG darüber hinaus ein **Abstandsgebot** abgeleitet. Danach sei der Gesetzgeber verpflichtet, Ehe und Familie gegenüber anderen

---

15 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 175.

16 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 34; siehe auch *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 521.

17 BVerfG, Urteil vom 12.2.2003, 1 BvR 624/01, BVerfGE 107, 205; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 3.6.1987, 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361; BFH, Urteil vom 26.3.2009, VI R 59/08, DStR 2009, 1087 unter Hinweis auf die ständige Rspr. des BVerfG; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.166.

18 *Nußberger/Hey*, in: Sachs, Grundgesetz, 10. Aufl. 2024, Art. 3 Rn. 152; *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 34.

19 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 521.

20 Vgl. BVerfG, Urteil vom 12.2.2003, 1 BvR 624/01, BVerfGE 107, 205, 215; BVerfG, Beschluss vom 16.6.1987, 1 BvL 4/84, BVerfGE 75, 382, 393.

Erscheinungsweisen menschlicher Lebensgemeinschaft besserzustellen (Besserstellungs- bzw. Privilegierungsgebot) und hierdurch auch auf der Ebene des einfachen Rechts den zwischen ihnen verfassungsrechtlich vorgegebenen Abstand zu wahren (Abstandsgebot).[21] *Uhle* kritisiert daher das BVerfG, dieses Gebot in seiner von 2001 bis 2017 ergangenen Rechtsprechung zu den Lebenspartnerschaften „verkannt" zu haben.[22] Ein Abstandsgebot der Ehe zu anderen Formen wie der eingetragenen Lebenspartnerschaft aus Art. 6 Abs. 1 GG hat das BVerfG von Anfang an verneint.[23]

4. Vereinbarkeit des einheitlichen Lebensfreibetrags mit Art. 3 Abs. 1 GG: Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem?

Der vorgeschlagene einheitliche Lebensfreibetrag behandelt sämtliche Erwerber im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer gleich. Im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG (siehe 3.2.) stellt sich daher die Frage, ob durch diese Gleichsetzung verwandter und nicht verwandter Erwerber wesentlich Ungleiches ohne Rechtfertigung gleichbehandelt wird.

Zu den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes siehe nachfolgend 4.1., zur Anwendung auf Fälle der verbotenen Gleichbehandlung nachfolgend 4.2., zur bereichsspezifischen Konkretisierung im Erbschaftsteuerrecht nachfolgend 4.3., zur Bestimmung der Vergleichsgruppen nachfolgend 4.4., zur Rechtfertigung der Gleichbehandlung unter Berücksichtigung des anwendbaren Prüfungsmaßstabs nachfolgend 4.5. und zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung weiterer Vergleichsgruppen nachfolgend 4.6.

4.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit[24] folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung **angemessen** sind. Dabei gilt ein **stufenloser**, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher **Prüfungsmaßstab**, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.[25] Der Gleichheitssatz ist also bereichsspezifisch anzuwenden (dazu

---

21 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 36.

22 *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 36.

23 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 529. Dies kritisiert *Uhle*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 6 Rn. 37 (verfassungsrechtliche Anerkennung des Abstandsgebots durch das BVerfG wurde versagt).

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

25 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

4.3.).[26] Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten, auf das **Willkürverbot** beschränkten Bindungen bis hin zu strengen **Verhältnismäßigkeitserfordernissen** reichen können. Dabei praktiziert das BVerfG einen fließenden Übergang.[27]

Der in der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG entwickelte stufenlose Prüfungsmaßstab **orientiert sich also am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz**, sodass grundsätzlich die Struktur einer **strengen Gleichheitsprüfung** (siehe 4.5.) anzuwenden ist.[28] Das Willkürverbot wird danach in die nach Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten erfolgende Maßstabsbildung integriert und weiter als großzügiger Prüfungsmaßstab interpretiert.[29] Im Bereich mittlerer Prüfungsdichte können dagegen je nach Art und Gewicht der Ungleichbehandlung einzelne Prüfungsstufen übersprungen oder zusammengefasst werden.[30] In seinem Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17. Dezember 2014 hat das BVerfG[31] die Rechtsprechung zum stufenlosen Prüfungsmaßstab erstmals „in dieser Deutlichkeit“ und unter Einbeziehung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit auf einen Steuerrechtsfall konsequent angewendet.[32] Die Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG gilt ohne Sonderdogmatik auch im Steuerrecht.[33]

Zu der Frage, wann ein eher strenger oder weniger strenger, aber am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter Prüfungsmaßstab zur Anwendung kommt, formuliert das BVerfG seither regelmäßig drei Kriterien:[34]

> Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben (...). Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind (…) oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.

4.2. Art. 3 Abs. 1 GG erfasst auch die verbotene Gleichbehandlung

Die nach der Rechtsprechung des BVerfG von Art. 3 Abs. 1 GG ebenfalls verbotene Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem betrifft Fälle einer formalen Gleichbehandlung trotz

---

26 *P. Kirchhof,* in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 105. EL August 2024, Art. 3 Rn. 314.

27 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 27. Aufl. 2024, Rn. 173.

28 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 507.

29 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (260. EL Oktober 2020) Rn. 445a.

30 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 507.

31 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

32 So *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 507.

33 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 506

34 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

gewichtiger tatsächlicher Ungleichheiten.[35] Zwar wird die Einbeziehung der Fälle der verbotenen Gleichbehandlung verbreitet für nicht überzeugend und überflüssig gehalten.[36] Dieser Streit wird hier indes nicht vertieft. Mit dem BVerfG wird davon ausgegangen, dass Art. 3 Abs. 1 GG auch die Fälle verbotener Gleichbehandlung erfasst.[37]

Art. 3 Abs. 1 GG ist mithin verletzt, wenn für die **gleiche Behandlung verschiedener Sachverhalte** – bezogen auf den in Rede stehenden Sachverhalt und seine Eigenart – ein vernünftiger, einleuchtender Grund fehlt.[38] Dabei ist der Gesetzgeber nicht gehalten, Ungleiches unter allen Umständen ungleich zu behandeln.[39] Der Gesetzgeber verletzt aber das Gleichheitsgrundrecht, wenn er **es unterlässt, tatsächliche Ungleichheiten des zu ordnenden Lebenssachverhalts zu berücksichtigen, die so bedeutsam sind, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise beachtet werden müssen**.[40]

4.3. Bereichsspezifische Konkretisierung im Erbschaftsteuerrecht

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. Insbesondere im Einkommensteuerrecht muss sich die Besteuerung daher an der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** der Steuerpflichtigen ausrichten.[41] Danach darf der Gesetzgeber nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.[42] Daraus folgt zudem, dass in horizontaler Hinsicht Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch belastet werden müssen und dass in vertikaler Hinsicht die Besteuerung niedriger Einkommen im Vergleich zur Steuerbelastung höherer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.[43] Grundsätzlich sieht auch das ErbStG eine Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit vor, indem die Besteuerung an den Wert des Erwerbs anknüpft.[44] Auch die Erbschaftsteuer rechtfertigt sich durch die aufgrund des Erbes bzw. der Schenkung eingetretene Steigerung der wirtschaftlichen

---

35 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 3 Rn. 12.

36 So *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 113, 115.

37 Siehe *Kempny/Lämmle*, JuS 2020, 113, 115.

38 So BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, 19.

39 BVerfG, Urteil vom 16.3.2004, 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141, 167 f.

40 BVerfG, Urteil vom 16.3.2004, 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141, 167 f.

41 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.

42 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (276. EL Oktober 2023) Rn. 48, 88 f.

43 BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BVL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 56; BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, 313; BVerfG, Urteil vom 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125 f.

44 *Gräfe*, in: BeckOK ErbStG, 26. Ed. 1.1.2025, § 15 Rn. 18; *Konrad/Pahlke*, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl. 2022, Einführung Rn. 7.

Leistungsfähigkeit des Empfängers.[45] Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt als fundamentaler Vergleichsmaßstab für Fiskalzwecknormen grundsätzlich aller Steuerarten.[46] Der Grundsatz horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit ist über die Einkommensteuer hinaus bei der Prüfung von Steuergesetzen am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG anzuwenden.[47]

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.[48] Die mit der Schaffung eines Steuertatbestandes notwendig verbundene Unterscheidung zwischen denen, die besteuert werden, und denen, die davon verschont bleiben, schließt daher am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG stets nur sachwidrige oder willkürliche Erwägungen aus.[49] Diese **Steuerwürdigkeitsentscheidungen** (Grundentscheidungen) sind rechtlich nur sehr eingeschränkt kontrollierbar und beruhen auf primär politischen Wertungen des Gesetzgebers.[50] Hierbei hat der Gesetzgeber einen **erheblichen Wertungsspielraum**, in dessen Rahmen er zwischen mehreren steuerpolitischen Grundentscheidungen wählen kann.[51]

Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung einmal getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der **folgerichtigen Ausgestaltung** des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.[52] Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen, und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden.[53]

Die Abgrenzung, ob eine Regelung zur Auswahl (Grundentscheidung) oder zur – strenger zu kontrollierenden – Ausgestaltung des Steuergegenstandes zählt, ist nicht immer eindeutig und muss

---

45 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 15.1.

46 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.43.

47 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 27. Aufl. 2024, Rn. 175, 180.

48 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 517; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO (276. EL Oktober 2023) Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit"); kritisch daher *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots).

49 So *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 517.

50 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (270. EL Oktober 2020) Rn. 480.

51 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (270. EL Oktober 2020) Rn. 480.

52 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn. 105.

53 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 144, 147; BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 104.

jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstandes und der betreffenden Vergleichsgruppen erfolgen.[54]

4.4. Bildung der Vergleichsgruppen (fehlende Differenzierung nach Verwandtschaft)

Bei der Überprüfung gesetzlicher Regelungen auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG ist es erforderlich, jede einzelne Ungleichbehandlung genau zu benennen und abzugrenzen. Sind in einer Vorschrift mehrere Ungleichbehandlungen enthalten, hat die Prüfung für jede normative Ungleichbehandlung gesondert zu erfolgen.[55] Dabei sind Kompensationsmaßnahmen an anderer Stelle zu berücksichtigen.[56]

Der vorgeschlagene einheitliche Lebensfreibetrag erfasst alle Erwerber von Erbschaften und Schenkungen ohne Differenzierung. Für die Frage, ob der Vorschlag wesentlich Ungleiches ohne Rechtfertigung gleich behandelt, ist darauf abzustellen, ob die unter den **Oberbegriff** der Erwerber im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung fallende Gruppe gerade im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung anhand des **Differenzierungskriteriums** des Verwandtschaftsverhältnisses in zwei Vergleichsgruppen zu teilen ist, nämlich in die Gruppe derjenigen Erwerber, die mit dem Erblasser bzw. Schenker verwandt sind, insbesondere Ehepartner und Kinder (Vergleichsgruppe 1), und in die Gruppe aller anderen Erwerber (Vergleichsgruppe 2). Zu prüfen ist, ob zwischen den beiden Vergleichsgruppen so bedeutsame tatsächliche Ungleichheiten bestehen, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise beachtet werden müssen.

4.5. Rechtfertigung der Gleichbehandlung

Zur Rechtfertigung in Fällen der **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem** – sofern ein strenger Prüfungsmaßstab gilt – führt das BVerfG aus:[57]

> Steht (…) eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem in Rede, so ist die Verhältnismäßigkeitsprüfung darauf zu beziehen, ob gerade die nicht differenzierende Regelung legitimen Zwecken dient und zu deren Erreichung geeignet, erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne ist.

4.5.1. Legitimer Gleichbehandlungszweck

Mit steuerlichen Regelungen kann der Gesetzgeber verschiedene Zwecke verfolgen. Bei Fiskalzwecknormen (lastenausteilende Normen) geht es ihm um die Verteilung der

---

54 So *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 517.

55 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 508.

56 Dazu *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 509.

57 BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 290.

Belastungswirkungen, die mit der Auferlegung der Steuerlast verbunden sind; bei Lenkungsnormen verfolgt er den Eintritt bestimmter Gestaltungswirkungen.[58]

Der **Gleichbehandlungszweck** des Vorschlags des einheitlichen Lebensfreibetrags zielt ausweislich der Stellungnahmen, die sich dafür aussprechen (siehe 2.), auf die Reduzierung ungleicher Vermögensverteilung (Verteilungsgerechtigkeit) und die erhöhte Beteiligung wohlhabender Menschen am Steueraufkommen als Oberziele durch die Reform der Erbschaftsteuer mit weitgehender Streichung bestehender Ausnahmen für außerordentlich hohe Erbschaften sowie mit der Einführung großzügiger Stundungsregelungen als Unterziele.[59] Dabei handelt es sich um ein Bündel unterschiedlicher Zwecke, die sowohl für sich betrachtet als auch in der Gesamtschau legitim und von Verfassungs wegen nicht unzulässig sind. Eine Reform der Erbschaftsteuer durch Streichung personenbezogener Ausnahmen und Vereinheitlichung des Erwerberfreibetrags mit dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung von Erwerben oberhalb des Freibetrags ist damit ein legitimes Ziel.

4.5.2. Geeignetheit der Gleichbehandlung

Zur Eignungsprüfung bei Gleichbehandlungen führt das BVerfG aus:[60]

> Das verfassungsrechtliche Geeignetheitsgebot verlangt keine vollständige Zielerreichung, sondern lediglich eine Eignung zur Förderung des Ziels (…). Der Gesetzgeber verfügt in der Beurteilung der Eignung einer Regelung über eine Einschätzungsprärogative. Verfassungsrechtlich genügt es grundsätzlich, wenn die **Möglichkeit der Zweckerreichung** besteht. Der Spielraum des Gesetzgebers bezieht sich insofern auf die Einschätzung und Bewertung der Verhältnisse, der etwa erforderlichen Prognose und der Wahl der Mittel, um seine Ziele zu erreichen (…). Eine Regelung ist erst dann nicht mehr geeignet, wenn sie die Erreichung des Gesetzeszwecks in keiner Weise fördern kann oder sich sogar gegenläufig auswirkt (…). (Hervorhebung nur hier)

Unter Berücksichtigung des eingeräumten Einschätzungsspielraums erscheint der Vorschlag eines einheitlichen Lebensfreibetrags und die damit verbundene Gleichbehandlung der Vergleichsgruppen nicht von vornherein ungeeignet, um die beabsichtigten Ziele zu erreichen. Bei einer möglichen Umsetzung wird der Gesetzgeber dies darzulegen haben.

---

58 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 27. Aufl. 2024, Rn. 194 f.

59 Siehe Seite 73 des Regierungsprogramms 2025 der Partei Bündnis 90/Die Grünen (https://cms.gruene.de/uploads/assets/Regierungsprogramm_DIGITAL_DINA5.pdf) und BAG Wirtschaft & Finanzen von Bündnis 90/Die Grünen, Positionspapier für eine Grüne Erbschaftssteuerreform, 2023, S. 14 ff. (https://gruene-bag-wifi.de/wp-content/uploads/2023/10/Hintergrundpapier-GRUeNE-Erbschaftsteuerreform.pdf).

60 So BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 300.

4.5.3. Erforderlichkeit der Gleichbehandlung

Hinsichtlich der Erforderlichkeit bei Gleichbehandlungen stellt das BVerfG fest:[61]

> Eine Ungleichbehandlung ist nur dann erforderlich, wenn kein anderes Mittel zur Verfügung steht, mit dem der Gesetzgeber unter Bewirkung geringerer Ungleichheiten das angestrebte Regelungsziel gleich wirksam erreichen oder fördern kann (…), ohne dabei Dritte oder die Allgemeinheit stärker zu belasten (…). Auch bei der Einschätzung der Erforderlichkeit verfügt der Gesetzgeber über einen Beurteilungs- und Prognosespielraum (...). Das Bundesverfassungsgericht prüft nicht, ob der Gesetzgeber die beste Lösung für die hinter einem Gesetz stehenden Probleme gefunden hat (…). Maßnahmen, die der Gesetzgeber zur Erreichung des Gesetzeszwecks für erforderlich hält, können daher verfassungsrechtlich nur beanstandet werden, wenn nach den dem Gesetzgeber bekannten Tatsachen und im Hinblick auf die bisher gemachten Erfahrungen feststellbar ist, dass die in Betracht kommenden **alternativen Mittel zwar die gleiche Wirksamkeit versprechen, aber zu geringerer Ungleichheit führen** (…). Die sachliche Gleichwertigkeit der alternativen Maßnahme zur Zweckerreichung muss dabei in jeder Hinsicht eindeutig feststehen (…).
>
> Spiegelbildlich ist die **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem** dann nicht erforderlich, wenn der Gesetzgeber durch eine stärker zugunsten der hierdurch Benachteiligten differenzierende Regelung das angestrebte Regelungsziel ohne Belastung Dritter oder der Allgemeinheit **gleich wirksam erreichen oder fördern kann**. Bei mehrpoligen Interessenlagen darf die Erforderlichkeit nicht nur im Hinblick auf eines der widerstreitenden Interessen beurteilt werden, sondern muss die Prüfung für jedes der kollidierenden Interessen zu einem positiven Ergebnis kommen (…). (Hervorhebungen nur hier)

Mit dem Vorschlag des einheitlichen Lebensfreibetrags wird das Ziel einer stärker gleichmäßigen Besteuerung hoher Erwerbe oberhalb des Freibetrags ohne Rücksicht auf persönliche Verwandtschaftsbeziehungen als legitimes Ziel verfolgt (siehe 4.5.1.). Dass es eine im Hinblick auf die angestrebten Oberziele wie die Verteilungsgerechtigkeit gleich wirksame, aber zugunsten der Familienangehörigen stärker differenzierende Regelung gibt, erscheint nicht so naheliegend, dass dem Vorschlag unter Berücksichtigung des dem Gesetzgeber eingeräumten weiten Beurteilungs- und Prognosespielraums[62] die Erforderlichkeit abzusprechen ist. Der Gesetzgeber wird diese bei einer möglichen Umsetzung darzulegen haben.

4.5.4. Angemessenheit der Gleichbehandlung

Zur Prüfung der Angemessenheit bzw. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne bei Gleichbehandlungen formuliert das BVerfG:[63]

> Eine Ungleichbehandlung ist nur dann verhältnismäßig im engeren Sinne, wenn das Maß der Ungleichbehandlung in einem angemessenen Verhältnis zur Bedeutung des mit der

61 So BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 310 f.

62 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 517.

63 So BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 314 ff.

> Differenzierung verfolgten Ziels und zum Ausmaß und Grad der durch die Ungleichbehandlung bewirkten Zielerreichung steht (…). Handelt es sich - wie vorliegend - nicht um eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem, sondern eine **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem**, gilt Entsprechendes mit der Maßgabe, dass die Bedeutung der mit der gleichen Behandlung verfolgten Ziele in einem angemessenen Verhältnis zur tatsächlichen Ungleichheit des zu ordnenden Lebenssachverhalts und dem Ausmaß der sich hieraus bei gleicher Behandlung ergebenden Benachteiligung stehen muss. (Hervorhebung nur hier)

Im Rahmen der Angemessenheit der geplanten Regelung sind also die folgenden Aspekte im Verhältnis zu betrachten:

- die Bedeutung der verfolgten Ziele (dazu schon 4.5.1.),
- die tatsächliche Ungleichheit der Lebenssachverhalte und
- das Ausmaß der Benachteiligung.

Den verfolgten **Oberzielen** kommt zumindest eine gewisse Bedeutung zu. Denn der Steuerzugriff als gegenleistungslose Belastung natürlicher Personen durch den Staat rechtfertigt sich gerade auch aus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für alle.[64] Erheblich unterschiedliche persönliche Freibeträge im Rahmen einer Steuer, die persönliche Zuwächse an finanzieller Leistungsfähigkeit erfassen soll (siehe 4.3.), sind daher besonders rechtfertigungsbedürftig. Die Rechtfertigung kann allerdings mit Hinweis auf Art. 6 Abs. 1 GG gelingen (siehe 3.1.). Die Beseitigung erheblicher Unterschiede bei den Freibeträgen – dem Vorschlag gemäß – fördert dagegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit der Verteilungsgerechtigkeit. Denn Art. 3 Abs. 1 GG und sein allgemeines steuerliches Verständnis, dass bei gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit auch die gleiche Steuer zu erheben ist, fordert grundsätzlich eine gleichmäßige Erbschaftsteuerbelastung unabhängig vom Verwandtschaftsgrad.[65]

Die **Lebenssachverhalte** als solche weisen insofern zwar erhebliche tatsächliche Unterschiede auf, als sich miteinander verwandte Personen (insbesondere Ehegatten und Kinder) in vielerlei Hinsicht von nicht verwandten Personen unterscheiden. Für die Gleichheitsprüfung ist indes zu fragen, ob die Vergleichsgruppen gerade im Hinblick auf die Erbschaftsbesteuerung so erhebliche Unterschiede aufweisen. In Bezug auf den Belastungsgrund der Erbschaftsteuer, nämlich die Erfassung des Zuwachses an Leistungsfähigkeit (siehe 4.3.), **weisen die beiden Vergleichsgruppen indes keine so großen Unterschiede auf**. Denn der Belastungsgrund ist grundsätzlich unabhängig von einem Verwandtschaftsverhältnis. Bedenkt man, dass in der Vergleichsgruppe der Nicht-Verwandten steuerwürdige Erbschaften und Schenkungen nicht irgendwelchen zufälligen Personen zukommen, sondern in aller Regel Personen, die dem Erblasser bzw. Schenker besonders nahe stehen und die er im Rahmen seiner – durch Art. 14 GG abgesicherten – Testierfreiheit (siehe unten 5.) ausgewählt hat, dürften zwischen den tatsächlich betroffenen Personen bzw. Lebenssachverhalten der beiden Vergleichsgruppen jedenfalls im Hinblick auf die Erbschaftsbesteuerung

64 Siehe *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 105. EL August 2024, Art. 3 Rn. 323.

65 *Piltz*, ZEV 2018, 170, 172.

keine erheblichen Unterschiede bestehen. Dies schließt nicht aus, dass eine Differenzierung unter Hinweis auf Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden kann (siehe 3.1.).

Das **Ausmaß der Benachteiligung** ist zudem nicht besonders hoch. Denn aus der Sicht der Vergleichsgruppe der verwandten Bereicherten ergibt sich kein erheblicher Nachteil daraus, dass anderen, nicht verwandten Bereicherten (Erben und Beschenkten mit einem besonderen Näheverhältnis zum Erblasser bzw. Schenker) ebenfalls ein vergleichbarer Freibetrag zukommt, vorausgesetzt er ist hoch genug, um die Anforderungen aus Art. 6 Abs. 1 GG (siehe 3.1.) und Art. 14 GG (dazu noch 5.) zu erfüllen.

Diese drei Aspekte ins Verhältnis gesetzt, also die Bedeutung der Gleichbehandlungsziele, die tatsächliche (geringe) Ungleichheit der Lebenssachverhalte und das (geringe) Ausmaß der Benachteiligung, erscheint der Vorschlag – auch bei einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung – noch als angemessen bzw. verhältnismäßig im engeren Sinne. Dieses Ergebnis wird überdies durch die folgenden Überlegungen zum hier anwendbaren Prüfungsmaßstab gestützt.

4.5.5. Überdies: Berücksichtigung des Prüfungsmaßstabs

Die stufenlose, am Verhältnismäßigkeitsprinzip orientierte Prüfung kann streng oder weniger streng ausfallen (siehe 4.1.). Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG nur verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die (Un-)Gleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.[66] Je nach Prüfungsmaßstab unterscheidet sich die Intensität der Prüfung also erheblich.

Zum Prüfungsmaßstab im Falle der Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem führt das BVerfG[67] aus (siehe auch bereits 4.1.):

> Geht es, wie vorliegend, nicht um eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem, sondern eine **Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem**, sind im Ausgangspunkt **dieselben Kriterien** in Ansatz zu bringen. Namentlich kommt es wesentlich darauf an, inwieweit sich die Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem im Sachbereich grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirkt und der Einzelne über die nachteilsbegründenden Merkmale verfügen und so eine für sich günstigere Sach- und Rechtslage willentlich herbeiführen kann. Auch ist zu berücksichtigen, inwieweit dem Gesetzgeber bei der Beurteilung der Ausgangslage und der möglichen Auswirkungen der von ihm getroffenen Regelung eine Einschätzungsprärogative zukommt (…). Wie bei der Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem kann die Anwendung dieser Kriterien zu dem Ergebnis führen, dass strengere Verhältnismäßigkeitsanforderungen in Ansatz zu bringen sind (…). (Hervorhebung nur hier)

Neben den Kriterien Einfluss auf die Wahrnehmung von Freiheitsrechten, Verfügbarkeit des Differenzierungskriteriums (bzw. der nachteilsbegründenden Merkmale) und Nähe zu

---

66 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 141; BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BVL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 53; BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 101.

67 BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 280.

Diskriminierungsverboten zieht das BVerfG insbesondere im Steuerrecht auch das Kriterium Art und Ausmaß der Ungleichbehandlung (siehe dazu bereits 4.5.4.) heran.[68] Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass sich allgemeine Maßstäbe und Kriterien für die Prüfungsintensität in der Rechtsprechung des BVerfG noch nicht entwickelt haben, so dass es bei einer gewissen Unsicherheit bleibt.[69]

Ein strengerer Prüfungsmaßstab kann sich etwa daraus ergeben, dass die gleichbehandelnde Regelung den Schutz der Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG berührt. Dazu das BVerfG:[70]

> Wirkt sich eine gesetzliche Regelung zum Nachteil der Familie aus, so ist der besondere Schutz zu beachten, den der Staat nach Art. 6 Abs. 1 GG der Familie schuldet (…). Gleiches gilt, wenn sich eine gesetzliche Regelung innerhalb der Gruppe der Familien zu Lasten bestimmter Familienkonstellationen nachteilig auswirkt (…).

Einerseits sind durch den Vorschlag Freiheitsgrundrechte betroffen, wenn auch wohl ohne erhebliche nachteilige Auswirkungen (siehe zu Art. 6 Abs. 1 GG unter 3. und zu Art. 14 Abs. 1 GG noch unter 5.), und das nachteilsbegründende Merkmal (Verwandtschaft) ist nicht (leicht) verfügbar. Andererseits dürfte es sich bei dem Vorschlag um eine **Belastungsgrundentscheidung** der Erbschaftsbesteuerung handeln. Denn der einheitliche Lebensfreibetrag, der jedem Erwerber zusteht, lässt in allen Fällen eine Bereicherung in Höhe des Umfangs von vornherein und ohne weitere Bedingungen steuerfrei. Damit bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass er Erbschaften und Schenkungen unterhalb dieses Freibetrags stets für nicht steuerwürdig hält. Er verschiebt damit die Grenze des Steuerzugriffs in allen Fällen nach oben und trifft eine Steuerwürdigkeitsentscheidung und keine Binnendifferenzierung innerhalb des Belastungssystems. Bei der Auswahl des Steuergegenstandes wie auch bei der Bestimmung des Steuersatzes verfügt der Steuergesetzgeber über einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (siehe 4.3.). Auf die Rechtfertigung der mit dem Vorschlag verbundenen Gleichbehandlung dürfte daher sogar nur ein weniger strenger Prüfungsmaßstab anzuwenden sein. Unabhängig davon ist davon auszugehen, dass der Vorschlag hinsichtlich der fehlenden Differenzierung nach Verwandtschaft jedoch auch einer strengeren Prüfung standhält (siehe 4.5.4.).

4.6. Zweites Vergleichspaar: Ungleichbehandlung unter nahen Angehörigen?

Der Vorschlag eines einheitlichen Lebensfreibetrags beseitigt die mehrmalige Gewährung der gleichen Freibeträge auf verschiedene Erwerbsvorgänge (bei Schenkungen im Abstand von zehn Jahren) zugunsten eines erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für alle Erwerbe einer Person (siehe 2.). Zu prüfen bleibt, ob der Vorschlag dadurch wesentlich Gleiches ohne Rechtfertigung ungleich behandelt, indem nahe Angehörige (als Erwerber) anhand des Differenzierungskriteriums des Freibetrags unterschiedlich behandelt werden, indem der Erwerb einmal (innerhalb des Freibetrags) steuerfrei bleibt (Vergleichsgruppe 1) und einmal (nach Ausschöpfung des

---

68 Siehe *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO (270. EL Oktober 2020) Rn. 445a.

69 *Eichberger*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Köln 2018, 501, 513.

70 BVerfG, Beschluss vom 7.4.2022, 1 BvL 3/18, BVerfGE 161, 163, Rn. 284.

Freibetrags) steuerpflichtig ist (Vergleichsgruppe 2), obwohl in beiden Fällen von bzw. durch nahe Angehörige erworben wird.

Bei dieser Ungleichbehandlung dürfte es sich ebenfalls um eine Belastungsgrundentscheidung der Erbschaftsbesteuerung handeln (dazu schon 4.5.5.). Bisher ist jeder Erwerb grundsätzlich[71] steuerwürdig, und erst die verwandtschaftliche Beziehung zum Erblasser oder Schenker führt als personales Differenzierungskriterium zu erheblich unterschiedlichen Steuerbelastungen, die nach Art. 6 Abs. 1 GG rechtfertigungsfähig sind (siehe 3.1.). Diese Unterschiede kommen bei jedem weiteren Erwerb erneut zum Tragen. Der Vorschlag ändert dagegen die Belastungsgrundentscheidung dahingehend, dass erst die über den einheitlichen Freibetrag hinausgehende Bereicherung überhaupt steuerwürdig ist, ohne weitere Differenzierung nach dem Verwandtschaftsverhältnis (siehe 2.). Dazu muss dem Gesetzgeber ein weiter Entscheidungsspielraum zukommen, der die notwendige Setzung von Freibeträgen einschließt (siehe 4.3.). Im Hinblick auf den Belastungsgrund der Erbschaftsbesteuerung (siehe 4.3.) bestehen zwischen den beiden Vergleichsgruppen naher Angehöriger hinreichende Unterschiede durch den Wert der Bereicherung.

5. Vereinbarkeit des einheitlichen Lebensfreibetrags mit Art. 14 GG

5.1. Schutzbereich des Erbrechts

Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG schützt das **Eigentum** und das **Erbrecht**. Dieses umfasst das Recht von Personen, ihr Vermögen an diejenigen zu vererben, an die sie es vererben wollen (**Testierfreiheit**).[72] Daneben schützt das Erbrecht das Recht des Erben, die vererbten Gegenstände zu erlangen, also mit dem Tod des Erblassers in dessen vermögensrechtliche Position einzutreten (**Eigentumserwerbsrecht** des Erben kraft gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge).[73]

5.2. Zulässigkeit einer Erbschaftsteuer

Im Rahmen der Inhalts- und Schrankenbestimmung des Erbrechts (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) kann der Gesetzgeber neben einem (Teil-)Erbrecht des Staates und ähnlichen Rechtsinstituten auch eine Erbschaftsteuer erheben, für deren Ausgestaltung er **weitreichende Freiheit** genießt.[74] Die Erbschaftsteuer kann der Gesetzgeber sowohl als Nachlasssteuer (letzte Besteuerung des Vermögensbestandes des Erblassers) als auch als Erbanfallsteuer (Besteuerung des Vermögenserwerbs des jeweiligen Erben) oder als eine Verbindung von beidem ausgestalten.[75]

---

71 Mit erheblichen Durchbrechungen durch sachliche Steuerbefreiungen.

72 *Jarass,* in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 102.

73 *Jarass,* in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 103.

74 *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 105; *Axer*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 14 Rn. 163; Gottschalk, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 69. EL September 2024, Einführung Rn. 200; *Jarass,* in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 109.

75 *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 105.

5.3. Keine Aushöhlung der Testierfreiheit und des Erwerbsrechts

Die Testierfreiheit des Erblassers als Grundprinzip der Erbrechtsordnung darf durch die Steuerbelastungen nicht ausgehöhlt werden; Bildung und Wahrung von Vermögen dürfen für den Eigentümer nicht sinnlos und damit die Erbrechts- ebenso wie die Eigentumsgarantie inhaltlich entleert werden.[76] Der Steuergesetzgeber muss außerdem dem Erwerber (von Todes wegen) mindestens einen Anteil an dem zu erwerbenden Vermögen belassen, der im Verhältnis zu dem ursprünglichen Wert des Vermögens noch angemessen ist und der die Eigentumsnutzung durch Vererbung vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lässt.[77] Konkrete rechnerische Grenzen der Erbschaftsbesteuerung ergeben sich aus Art. 14 GG indes nicht, insbesondere gilt kein Halbteilungsgrundsatz.[78] Als Grenze der Erbschaftsbesteuerung wird regelmäßig das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung angesehen.[79] Bei großen Vermögen kann ein großer Teil durch eine Steuer abgeschöpft werden.[80] Nach diesen Kriterien dürfte der Vorschlag eines einheitlichen Lebensfreibetrags weder die Testierfreiheit des Erblassers noch das Eigentumserwerbsrecht der Bedachten beeinträchtigen.

6. Zusammenfassung

Die Einführung eines einheitlichen Lebensfreibetrags für jede natürliche Person für Erbschaften und Schenkungen im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) dürfte weder Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz von Ehe und Familie) noch Art. 14 Abs. 1 GG (Garantie von Eigentum und Erbrecht) verletzen (siehe unter 3. und 5.). Als Schwerpunkt wurde geprüft, ob der Lebensfreibetrag mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG – unter Berücksichtigung der Wertung aus Art. 6 Abs. 1 GG – vereinbar ist (siehe unter 4.), insbesondere ob darin eine unzulässige Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem, nämlich von Erwerbern mit und ohne (nahe) Verwandtschaft zum Erblasser bzw. Schenker, liegt. Im Ergebnis dürfte keine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG vorliegen, weil zum einen die Gleichbehandlung durch den Lebensfreibetrag nicht als unverhältnismäßig erscheint und weil zum anderen unter Beachtung des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums kein besonders strenger Prüfungsmaßstab zur Anwendung kommen dürfte.

***

---

76 *Papier/Shirvani,* in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 105. EL August 2024, Art. 14 Rn. 414; *Axer*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 14 Rn. 163.

77 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172; BVerfG, Beschluss vom 30.10.2010, 1 BvR 3196/09 u.a., NJW 2011, 366, 367. Siehe *Papier/Shirvani,* in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 105. EL August 2024, Art. 14 Rn. 414; *Axer*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 59. Ed. 15.9.2024, Art. 14 Rn. 163; *Depenheuer/Froese*, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Auflage 2024, Art. 14 Rn. 528.

78 Siehe *Kempny*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 106.

79 *Bryde/Wallrabenstein*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 7. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 86.

80 *Jarass,* in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 18. Aufl. 2024, Art. 14 Rn. 109. Angesichts dieser weiten Grenzen kommen *Bryde/Wallrabenstein* zu dem Schluss, dass wie bei anderen Steuern auch bei der Erbschaftsteuer die wichtigsten verfassungsrechtlichen Grenzen nicht aus der Eigentums- und der Erbrechtsgarantie, sondern aus Art. 3 Abs. 1 GG und den Rechtsstaatsgeboten folgen, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 7. Auflage 2021, Art. 14 Rn. 86.