



Fachbereich WD 4

Verfassungsgebot der Begünstigung von Ehegatten und Kindern bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Verfassungsgebot der Begünstigung von Ehegatten und Kindern bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 040/26
Abschluss der Arbeit: 03.07.2026
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.	Behandlung von Ehegatten und Kindern bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (aktuelles Recht)	4
2.1.	Konzept der Erbschaft- und Schenkungsteuer	4
2.2.	Wesentliche Bestimmungen des ErbStG für die Besteuerung naher Angehöriger	6
2.2.1.	Steuerbefreiung des Erwerbs von Hausrat	6
2.2.2.	Steuerbefreiung des Erwerbs des Familienheims	6
2.2.3.	Persönliche Freibeträge (§ 16 ErbStG)	6
3.	Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer	7
3.1.	Beschluss vom 22. Juni 1995	7
3.2.	Exkurs: Beschluss vom 22. Juni 1995 zur Vermögensteuer	9
3.3.	Beschluss vom 7. November 2006	11
3.4.	Urteil vom 17. Dezember 2014	12
3.5.	Ergebnis zur Rechtsprechung des BVerfG	13
3.6.	Weitere Entwicklungen	14
4.	Kommentierung der Rechtsprechung im Schrifttum	14
5.	Zusammenfassende Beantwortung der gestellten Fragen	16
5.1.	Verfassungsrechtliches Gebot der Begünstigung von Ehegatten und Kindern	16
5.2.	Zusatzfragen: Verfassungsrechtliches Gebot differenzierter Steuersätze? / Zulässigkeit eines einheitlichen Steuersatzes?	16

1. Untersuchungsgegenstand

Gefragt wird, in welchem Umfang der verfassungsrechtliche Schutzauftrag für Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz (GG) und der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer verpflichten, Ehegatten und Kinder gegenüber anderen Erben steuerlich zu begünstigen.

Weiter wird gefragt, ob erhöhte Freibeträge (§ 16 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)) für Personen der Steuerklasse I (insbesondere Ehegatten, Lebenspartner, Kinder und Enkelkinder) und die Steuerbefreiung für das selbstgenutzte Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG) den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 6 Abs. 1 GG und des Art. 3 Abs. 1 GG genügen, oder ob es von Verfassungs wegen geboten ist, dass auch die Steuersätze (§ 19 ErbStG) zwischen Personen der Steuerklasse I, entfernteren Verwandten (Steuerklasse II) und nicht verwandten Erben (Steuerklasse III) differenzieren.

In diesem Zusammenhang wird auch gefragt, ob eine Reform, die die bestehende Differenzierung der Steuersätze zwischen den drei Steuerklassen einebnen (zum Beispiel durch einen einheitlichen Tarifverlauf, ggf. auch mit einem einheitlichen Steuersatz („flat tax“)), mit Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, sofern die Freibeträge für Ehegatten und Kinder beibehalten oder angehoben werden.

Schließlich wird gefragt, ob sich aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, insbesondere aus dem Beschluss vom 22. Juni 1995 (2 BvR 552/91), dem Beschluss vom 7. November 2006 (1 BvL 10/02), dem Urteil vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12) sowie der ständigen Rechtsprechung zu Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidender Grundsatznorm eine verbindliche Aussage darüber ableiten lässt, ob der Gesetzgeber bei der Tarifgestaltung zu einer Differenzierung nach dem verwandtschaftlichen Näheverhältnis grundsätzlich verpflichtet ist, insbesondere ob sich ein Gebot ableiten lässt, das erbschaftsteuerliche Anreize zur Förderung von Ehe und Familie vorgibt.

Dazu wird in dieser Ausarbeitung zunächst auf die Behandlung von Ehegatten und Kindern nach aktuellem Recht eingegangen (dazu nachfolgend 2.). Sodann wird im Schwerpunkt die Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer seit 1995 dargestellt und im Hinblick auf die gestellten Fragen analysiert (dazu nachfolgend 3.), gefolgt von Stimmen aus dem Schrifttum dazu (dazu nachfolgend 4.). Abschließend werden die gestellten Fragen zusammenfassend beantwortet (dazu nachfolgend 5.).

2. Behandlung von Ehegatten und Kindern bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (aktuelles Recht)

2.1. Konzept der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Bei der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem ErbStG handelt es sich um eine **Erbanfallsteuer**, weil nicht der Nachlass als solcher (Nachlasssteuer), sondern die Bereicherung beim Erben bzw. Beschenken besteuert wird (**Bereicherungssteuer**). Die Steuer knüpft an die Bereicherung des Empfängers in Form der Vermögensmehrung durch den Erwerb von Vermögen

vom Erblasser bzw. vom Schenker an.¹ Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterfallen die in § 1 Abs. 1 ErbStG abschließend aufgezählten Erwerbsvorgänge: der Erwerb von Todes wegen, die Schenkungen unter Lebenden, die Zweckzuwendungen (Nr. 1 bis 3) sowie – als Vermögensbesteuerung – das Vermögen einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (Nr. 4).

Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftsteuer das Ziel, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs jeweils gemäß seinem Wert zu erfassen und die daraus resultierende **Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** (die durch Erbfall oder Schenkung vermittelte Bereicherung) des Erwerbers – wenn auch in unterschiedlichen Steuersätzen nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrades und dem Wert des Erwerbs – zu besteuern.²

Die **persönliche Steuerpflicht** ergibt sich aus § 2 ErbStG. Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG für den gesamten Vermögensanfall ein, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer ein Inländer ist. Damit ist der weltweite Vermögensanfall erfasst (Weltvermögensprinzip).³

Auf die Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) findet der **Steuertarif** (§ 19 ErbStG) Anwendung. Danach kommen unabhängig von der Art des Vermögens für alle steuerpflichtigen Erwerbe einheitliche Steuersätze zwischen 7 % und 50 % zur Anwendung. Die Höhe des jeweiligen Steuersatzes bestimmt sich zum einen nach der Höhe des Wertes des steuerpflichtigen Erwerbs und zum anderen nach der Steuerklasse (§ 15 ErbStG). Die **Steuerklasse** hängt vom Grad der Verwandtschaft des Erwerbers zum Zuwendenden ab. 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.

Das ErbStG sieht zahlreiche Ausnahmen von der Besteuerung des Erwerbs in Gestalt von Steuerbefreiungen, Freibeträgen und Verschonungsregelungen vor. Durch **sachliche Steuerbefreiungen** werden zunächst bestimmte Vermögenserwerbe nach dem Katalog des § 13 ErbStG von der Besteuerung ausgenommen. Einige sachliche Steuerbefreiungen sind prozentual oder betragsmäßig begrenzt, andere unbegrenzt. Dazu gehören der Erwerb von Hausrat durch nahe Angehörige und der Erwerb eines selbstgenutzten Familienheims durch Ehegatten bzw. Kinder (siehe 2.2.). Darüber hinaus bestehen **persönliche Steuerbefreiungen** in Gestalt persönlicher Freibeträge (§ 16 ErbStG, siehe 2.2.3.).

1 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.1 f. (Einkommensteuer im weiteren Sinne). Siehe zur Interpretation als Verkehrssteuer, Erbanfallsteuer oder Nachlasssteuer Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 109. EL März 2026, Art. 106 Rn. 124.

2 BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006, [1 BvL 10/02](#), Rn. 101.

3 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 15.41. Siehe zur persönlichen Steuerpflicht näher Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Staatsangehörigkeit – Verfassungsrechtliche Zulässigkeit, Vergleich zu den USA, historische Entwicklung, Steuerpflicht von Wegzählern“ vom 14.11.2025, [WD 4 - 3000 - 047/25](#).

2.2. Wesentliche Bestimmungen des ErbStG für die Besteuerung naher Angehöriger⁴

2.2.1. Steuerbefreiung des Erwerbs von Hausrat

Steuerfrei bleibt Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke beim Erwerb durch Personen der Steuerklasse I (siehe 2.1.), soweit der Wert insgesamt 41.000 Euro nicht übersteigt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG).

2.2.2. Steuerbefreiung des Erwerbs des Familienheims

§ 13 Abs. 1 Nr. 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.

§ 13 Abs. 1 Nr. 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.

§ 13 Abs. 1 Nr. 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. Auch diese Regelung dient dem Schutz des Familiengebrauchsvermögens.⁵

2.2.3. Persönliche Freibeträge (§ 16 ErbStG)

Nach derzeitiger Rechtslage sind die persönlichen Freibeträge ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Erwerbs gestaffelt nach dem Angehörigenverhältnis des Erwerbers zum Erblasser bzw. 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 2.1.).

Die Freibeträge dienen der Freistellung des Familiengebrauchsvermögens und orientieren sich am Wert durchschnittlicher Einfamilienhäuser. Sie kommen bei jedem Erwerb aufs Neue zur An-

4 Siehe dazu näher Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, „Steuerbefreiungen und Freibeträge für nahe Angehörige bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer“ vom 17.1.2025, [WD 4 - 3000 - 091/24](#).

5 Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), BT-Drs. 16/11107 vom 26.11.2008, S. 9.

wendung.⁶ Die Freibeträge haben eine sehr hohe praktische Bedeutung, weil sie zahlreiche Erwerbe von der Besteuerung ausnehmen und den Verwaltungsaufwand reduzieren. Die mehrfache Nutzung der Freibeträge ist der effektivste Weg der Steuerersparnis.⁷

Zum Vorschlag eines einheitlichen, erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für jede natürliche Person für Erbschaften und Schenkungen, wonach sämtliche im Laufe des Lebens des Erwerbers erhaltenen Erbschaften und Schenkungen zusammengefasst und bei Überschreitung dieses Freibetrags besteuert werden, unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis zur übertragenden Person, siehe die Ausarbeitung „Vereinbarkeit eines einheitlichen, erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für die Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Grundrechten“ vom 27. Februar 2025.⁸

3. Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer

Auftragsgemäß werden im Folgenden die grundlegenden Entscheidungen des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer seit dem Jahr 1995 im Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand (siehe 1.) ausgewertet. Dafür sind insbesondere die Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz von Ehe und Familie), Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG (Schutz von Eigentum und Erbrecht) und Art. 3 Abs. 1 (allgemeiner Gleichbehandlungsgrundsatz) zu beachten.

Zu den Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidender Grundsatznorm, aus der sich ein Schutz- und Förderungsgebot sowie ein Beeinträchtigungs- und Benachteiligungsverbot für Ehe und Familie ergeben, siehe die Ausarbeitung „Vereinbarkeit eines einheitlichen, erwerberbezogenen Lebensfreibetrags für die Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Grundrechten“ vom 27. Februar 2025, Ziffer 3.⁹ Zu den Vorgaben aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG für das Erbrecht (Testierfreiheit des Erblassers, Erwerbsrecht der Erben) siehe ebenda Ziffer 5. Zu den Vorgaben und zur Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG im Hinblick auf die Erbschaftsteuer siehe ausführlich die Ausarbeitung „Anknüpfung der persönlichen Steuerpflicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Staatsangehörigkeit – Verfassungsrechtliche Zulässigkeit, Vergleich zu den USA, historische Entwicklung, Steuerpflicht von Wegzählern“ vom 14. November 2025, Ziffer 8.¹⁰

3.1. Beschluss vom 22. Juni 1995¹¹

In seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 hat das BVerfG entschieden, dass die Vorschrift des § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG in der damaligen Fassung über die Bewertung des steuerpflichtigen Vermö-

6 Eine Zusammenrechnung von Erwerben findet nur statt, wenn innerhalb von zehn Jahren mehrere Erwerbe von derselben Person anfallen, siehe *Desens/Tappe*, Steuerrecht, 28. Aufl. 2025, Rn. 1619, 1627.

7 *Loose*, Erbschaftsteuer, 6. Aufl. 2025, Rn. E 17.

8 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, [WD 4 - 3000 - 092/24](#).

9 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, [WD 4 - 3000 - 092/24](#).

10 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, [WD 4 - 3000 - 047/25](#).

11 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, [2 BvR 551/91](#). Die im Folgenden genannten Randnummern beziehen sich auf die unter vorstehendem Link erreichbare Fassung auf der Homepage des BVerfG.

gens mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war. Denn sie bestimmte – bei gleichem Steuertarif – als Bemessungsgrundlage für Grundbesitz den seit 1964/74 der Wertentwicklung nicht mehr angepassten Einheitswert, für das übrige Vermögen aber den Gegenwartswert. Daraus ergaben sich gewichtige Bewertungsunterschiede, deutliche Wertverzerrungen und Belastungsungleichheiten (Rn. 6, 35).

Die Verfassungswidrigkeit der damaligen Besteuerung stützte das BVerfG also auf die Ungleichheiten auf der Bewertungsebene. Dennoch äußerte sich das BVerfG im „allgemeinen Teil“ des Beschlusses auch zu der Frage, wie steuerpflichtige Erwerber der Steuerklasse I zu behandeln sind und beschrieb das **„Familienprinzip“ als „weitere Grenze“ für das Maß der Steuerbelastung** (Rn. 25). Aus den verfassungsrechtlichen Maßstäben für die Erbschaftsteuer aus Art. 3 Abs. 1 GG (folgerichtige und gleichmäßige Umsetzung der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers), Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG (Garantie des Erbrechts) und Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz von Ehe und Familie) folgerte das BVerfG dieses (Rn. 28 und 29):

Der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG) ist 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 zugute kommt. Im geltenden Steuerrecht wird dies - bei den gegenwärtigen Steuersätzen - in typisierender Weise durch die Freibeträge des § 16 ErbStG für Ehegatten und Kinder erreicht, soweit zugleich die Grundstücke nur mit den niedrigen Einheitswerten berücksichtigt werden. Entschließt sich der Gesetzgeber, der Erbschaftsteuer realitätsnahe Gegenwartswerte des Grundbesitzes zugrunde zu legen, so ist es notwendig, den Betrag des Nachlaßwertes, der dem oder den Erben der Steuerklasse I ungeschmälert verbleiben muß, entsprechend freizustellen. Für diesen Nachlaßwert bezeichnet der im Beschluß des Zweiten Senats vom gleichen Tage - 2 BvL 37/91 - zu C.I.5. umrissene Wert des persönlichen Gebrauchsvermögens einen tauglichen Anhalt.

In bezug auf einen darüber hinausgehenden Vermögenszuwachs ist der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, daß die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verlorenggeht. Im geltenden Recht nimmt der Gesetzgeber diese nach Art. 6 Abs. 1 GG gebotene Abstufung in der Steuerbelastung auf, indem er die Steuersätze, welche für die Erbfolge der dem Erblasser ferner stehenden Steuerpflichtigen gelten, für die Erbfolge der nächsten Familienangehörigen deutlich verringert.

Darüber hinaus muss die Erbschaftsteuerlast für von den Erben fortgeführte Betriebe so bemessen werden, dass die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird. Diese Verpflichtung, die durch die Fortführung verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit erbschaftsteuerrechtlich zu berücksichtigen, besteht allerdings unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben (Rn. 31).

Daraus ergibt sich zusammengefasst im Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand Folgendes:

- Im Grundsatz gebietet Art. 6 Abs. 1 GG eine Abstufung der Erbschaftsteuerbelastung.
- Bei kleineren vererbten Vermögen muss jeder Erwerber der Steuerklasse I steuerfrei erben können.

- Bei anderen vererbten Vermögen muss jeder Erwerber der Steuerklasse I zum „deutlich überwiegenden Teil“ steuerfrei erben können. Die Steuer auf den Vermögenszuwachs muss daher so beschränkt werden, dass die Erbschaft für den Ehegatten noch „Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft“ bleibt und für die Kinder die „Mitberechtigung am Familien-gut“ nicht verlorengelht.
- Nach dem bis dahin geltenden Recht wurden diese Anforderungen durch die Freibeträge für Ehegatten und Kinder und die niedrige Bewertung des Grundvermögens (mit den Einheitswerten) und für größere Vermögen zusätzlich durch deutlich niedrigere Steuersätze für Erwerber der Steuerklasse I typisiert umgesetzt.
- Bei einer realitätsnahen Bewertung des Grundbesitzes können diese Anforderungen für kleine vererbte Vermögen durch die Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens (siehe Vermögensteuer-Beschluss, dazu 3.2.) eingehalten werden.

Abschließend ist zu betonen, dass die zitierten Ausführungen des BVerfG nicht zu den seine Entscheidung tragenden Gründen gehörten. Denn die Entscheidung über die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG stützte sich allein auf die Ungleichheit der Bewertung des steuerpflichtigen Vermögens.

3.2. Exkurs: Beschluss vom 22. Juni 1995 zur Vermögensteuer¹²

In seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 zur Vermögensteuer hat das BVerfG entschieden, dass die Tarifvorschrift des § 10 Nr. 1 Vermögensteuergesetz (Regelsteuersatz in Höhe von 1 %) in der damaligen Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war. Denn sie erfasste den einheitswertgebundenen Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/74 nicht mehr angepasst worden war, und das zu Gegenwartswerten bewertete Vermögen mit demselben Steuersatz. Die daraus resultierenden Belastungsunterschiede führten zu deutlichen Wertverzerrungen und Belastungsungleichheiten und waren daher mit dem Erfordernis einer gleichmäßigen steuerlichen Erfassung der wirtschaftlichen Einheiten unvereinbar, obwohl der Gesetzgeber das Zusammenwirken von Vermögensteuer und Bewertungsgesetz auf eine solche Erfassung angelegt hatte (S. 146).

In seiner Entscheidung zur Erbschaftsteuer vom gleichen Tage (siehe 3.1.) nahm das BVerfG auf die folgenden Ausführungen aus dem Vermögensteuer-Beschluss Bezug. Darin beschrieb das BVerfG das persönliche Gebrauchsvermögen des Steuerpflichtigen und seiner Familie, das gegen eine Substanzbesteuerung geschützt werden müsse. Wirtschaftsgüter, die der **persönlichen Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Familie** dienten, genossen einen besonderen Schutz. Unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung des Vermögens dürfe der Gesetzgeber daher in bestimmten Grenzen das vom Steuerpflichtigen zur Grundlage seiner individuellen Lebensgestaltung bestimmte Vermögen nicht durch weitere Besteuerung mindern. Er müsse deshalb die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen eine Sollertragsteuer abschirmen. Diese wirtschaftliche Grundlage müsse der Gesetzgeber typisierend bemessen.

12 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121. Die im Folgenden genannten Seitenzahlen beziehen sich auf die vorstehend genannte Quelle.

Dabei könne er sich zum Beispiel an den **Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser** orientieren (S. 140 f.).

Und weiter führte das BVerfG aus (S. 141 f. und 142):

Der verfassungsrechtliche Anspruch auf steuerliche Freistellung des der persönlichen Lebensgestaltung dienenden Vermögens steht grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen zu. Jeder Ehegatte hat einen eigenen gleichen Anspruch; aus der Ehe dürfen den Ehegatten keine steuerlichen Nachteile erwachsen (...). Bei der typisierenden Festlegung des der individuellen Lebensgestaltung dienenden Vermögensbestandes ist auch zu berücksichtigen, daß Kinder aufgrund ihres Unterhaltsanspruchs gegen ihre Eltern an deren Vermögensverhältnissen und Lebensgestaltung teilhaben und insoweit auch der individuelle Lebenszuschnitt der Familie erweitert wird.

In der Lebenswirklichkeit schaffen Ehegatten die wirtschaftliche Grundlage für die individuelle Lebensgestaltung ihrer Familie in der Erwartung, daß sie den individuellen Lebenszuschnitt der Familie auch noch im Alter der Ehegatten prägt und nach dem Ableben eines von ihnen dem Überlebenden zugute kommt. Soweit daher Vermögensteuerpflichtige sich innerhalb ihrer Ehe oder Familie auf eine gemeinsame - erhöhte - ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften, gebietet der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG, daß der Vermögensteuergesetzgeber die Kontinuität dieses Ehe- und Familiengutes achtet.

Das persönliche Gebrauchsvermögen muss demnach für alle Steuerpflichtigen freigestellt werden; aus Art. 6 Abs. 1 GG folgt hier zunächst, dass Ehegatten hierbei nicht schlechter gestellt werden dürfen (erster zitierter Absatz). Aus dem darauffolgenden Absatz folgt offenbar, dass das freizustellende persönliche Gebrauchsvermögen für Steuerpflichtige mit Ehegatten und Kindern erhöht (für Ehegatten doppelt so hoch?) sein soll, damit die „Kontinuität“ des Familiengutes nicht beeinträchtigt wird.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass diese Ausführungen des Zweiten Senats zur Steuerfreistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens nach der abweichenden Meinung des Richters *Böckenförde* zu diesem Beschluss – ebenso wie weitgehende andere Ausführungen in dem Beschluss – durch die Vorlagefrage des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz gar nicht veranlasst gewesen seien, die Entwicklung dieser Maßstäbe die Entscheidung des Gesetzgebers vorwegnehme, der gebotene „judicial self-restraint“ daher außer Acht gelassen werde, die Ausführungen aus dem Grundgesetz nicht abzuleiten und eine Frage der Steuerpolitik seien und den Gesetzgeber bei der Bewältigung künftiger, noch nicht übersehbarer Problemlagen fesseln könne (S. 149 ff.). Möglicherweise seien die Ausführungen daher nicht entscheidungserheblich und rechtlich nicht bindend (S. 150).

An dem Beschluss des BVerfG zur Vermögensteuer fällt auf, dass dieser zwar weitreichende Maßstäbe für die Ausgestaltung einer Vermögensteuer und damit Vorgaben für den Gesetzgeber formulierte, der die Vermögensteuer bis Ende 1996 hätte reformieren müssen, die Verfassungswidrigkeit des § 10 Vermögensteuergesetz aber im Grunde allein mit den Wertverzerrungen zwischen einheitswertgebundenem und anderem Vermögen begründet. Über das Zusammenwirken mit der Tarifnorm machte bereits diese Ungleichheit der Bewertung die Vermögensteuererhebung insgesamt gleichheitswidrig. Die Ausführungen zum persönlichen Gebrauchsvermögen erscheinen –

wie viele andere Ausführungen in dem Beschluss auch – vor diesem Hintergrund als überflüssig (siehe ähnlich auch 3.1. zu dem Beschluss zur Erbschaftsteuer vom gleichen Tage).

3.3. Beschluss vom 7. November 2006¹³

In seinem Beschluss vom 7. November 2006 hat das BVerfG entschieden, dass die Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG in der damaligen Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war. Denn sie bestimmte einheitliche Steuersätze für alle Fälle des Erwerbs von Todes wegen oder durch Schenkung, obwohl die Vorschriften über die Ermittlung des Werts des steuerpflichtigen Erwerbs den Anforderungen des Gleichheitssatzes nicht genügen. In zahlreichen Fällen und wesentlichen Teilbereichen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts wurden die übertragenen Vermögenswerte nicht in Annäherung an den gemeinen Wert erfasst und zudem sowohl innerhalb einzelner als auch im Vergleich verschiedener Vermögensarten in ihrer Relation zueinander nicht realitätsgerecht in der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgebildet. Die Entscheidung des Gesetzgebers, die durch den Erwerb erhöhte finanzielle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu belasten, wurde daher nicht belastungsgleich und nicht folgerichtig umgesetzt (Rn. 198).

Die Begründung dieses Beschlusses beschränkte sich im Wesentlichen auf die Bewertungsebene. Das BVerfG legte ausführlich dar, warum die Bewertung des Betriebsvermögens (Rn. 114), des Grundvermögens (Rn. 136), der Anteile an Kapitalgesellschaften (Rn. 173) und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (Rn. 188) nicht in Annäherung an den gemeinen Wert realitätsgerecht abgebildet und daher nicht belastungsgleich und folgerichtig ausgestaltet war. Die Bewertung im Erbschaftsteuerrecht wurde somit den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr gerecht, weil sie dazu führte, dass nicht alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst wurden (Rn. 110).

In seinen „allgemeinen“ Ausführungen vorab legte das BVerfG dar, welche Anforderungen sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergeben. Zwar muss der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne dieser Belastungsgleichheit umsetzen. Dies hindert den Gesetzgeber aber nicht daran, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen und so durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss zu nehmen. So kann eine **steuerliche Verschonung**, auch wenn sie einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will. Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe kann die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden (Rn. 98).

Dem Gesetzgeber ist es daher unbenommen, bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe in einem **zweiten Schritt** der Bemessungsgrundlagenermittlung mittels Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände – gegebenenfalls auch sehr weitgehend – zu begünstigen. Solche Normen müssen allerdings den allgemein für Regelungen zur außerfiskalischen Lenkung oder Förderung geltenden verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen. Insbeson-

13 BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006, [1 BvL 10/02](#). Die im Folgenden genannten Randnummern beziehen sich auf die unter vorstehendem Link erreichbare Fassung auf der Homepage des BVerfG.

dere müssen die Lenkungs Zwecke von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen, muss der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt und müssen die Lenkungs Zwecke gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Erforderlich ist deshalb, dass die Begünstigungswirkungen ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten (Rn. 201).

Schließlich kann der Gesetzgeber im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen auch **Differenzierungen beim Steuersatz** vorsehen. Von dieser Möglichkeit hatte er im Erbschaftsteuerrecht (bis 2006) nicht nur bei der Staffelung des § 19 Abs. 1 ErbStG Gebrauch gemacht, sondern sich mit der Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG des Steuersatzes auch als Mittel steuerlicher Lenkung bedient. Bei Vorliegen ausreichender Rechtfertigungsgründe bestehen hiergegen ebenfalls keine verfassungsrechtlichen Bedenken (Rn. 112). Der Gesetzgeber kann also auch mittels Differenzierungen beim Steuersatz eine steuerliche Lenkung verfolgen, für die ebenfalls die verfassungsrechtlichen Vorgaben an außerfiskalische Lenkungs- und Förderungsnormen gelten (Rn. 202).

Die Ausführungen des BVerfG bedeuten eine Prüfung in drei Schritten:

- Gleichmäßige Bewertung,
- Verschonungsregelungen zur Verfolgung von Lenkungs Zwecken,
- Tarifgestaltung mit möglichen Differenzierungen beim Steuersatz.

Seine Entscheidung vom 7. November 2006 stützte das BVerfG nur auf den ersten Schritt. Weil es bereits zu wesentlichen Verstößen gegen die belastungsgleich und folgerichtig ausgestaltete Bewertung der Vermögensgegenstände gelangte, ließ es die Prüfung der beiden anderen Schritte offen (Rn. 196).

3.4. Urteil vom 17. Dezember 2014¹⁴

In seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 befasste sich das BVerfG schließlich im Schwerpunkt mit der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der **Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen** vor dem allgemeinen Gleichheitssatz. Es kam zu dem Ergebnis, dass die Verschonungsregelungen in § 13a und § 13b ErbStG in der damaligen Fassung in Teilen ihrer Ausgestaltung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstießen. Folglich erklärte es die Verschonungsregelungen für den Übergang betrieblichen Vermögens in § 13a und § 13b ErbStG angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Zwar verfüge der Gesetzgeber über einen erheblichen Entscheidungsspielraum, kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt würden, zur Sicherung ihres Bestands und zur Erhaltung der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freizustellen. Im Hinblick auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung unterliege der Gesetzgeber dabei Einschränkungen bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung. Die Verschonung nach § 13a und § 13b ErbStG sei zwar im Grundsatz verfassungsgemäß, bedürfe aber der Korrektur im Hinblick auf die Übertragung großer Unternehmensvermögen, die Lohnsummenregelung und das Verwaltungsver-

14 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136. Die im Folgenden genannten Randnummern beziehen sich auf die vorstehend genannte Quelle.

mögen. Diese Freistellung sei nämlich unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreife, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen. Die Lohnsummenregelung hielt das BVerfG für grundsätzlich verfassungsgemäß; die Nicht-Geltung für Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten sei aber unverhältnismäßig. Schließlich sei die Regelung über das Verwaltungsvermögen nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, weil sie den Erwerb von begünstigtem Vermögen verschone, selbst wenn es bis zu 50 % aus Verwaltungsvermögen bestehe (Rn. 118 f. und zusammengefasst im 4. Leitsatz).

Im Hinblick auf den erbschaftsteuerlichen Zugriff bei **Familienangehörigen** betonte das BVerfG lediglich, der Gesetzgeber habe mit den spezifisch erbschaft- und schenkungsteuerlichen Befreiungen und Verschonungen in weitem Umfang Vorgaben der Rechtsprechung des BVerfG unter anderem aus Art. 14 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG Rechnung getragen; hier bezog sich das BVerfG auf die oben (siehe 3.1.) wörtlich zitierte Passage aus dem Beschluss vom 22. Juni 1995, 2 BvR 552/91. Sofern mehrere bei der Erbschaftsteuer vorgesehene Ausnahmen, Befreiungen, Verschonungen und Freibeträge zusammenwirkten und die Steuer daher in großem Umfang nicht gezahlt werden müsse, führe das allein noch nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Rn. 169). Wenn es also durch die Kumulation von verschiedenen Verschonungsregelungen dazu komme, dass typischerweise unter engen Verwandten vererbtes (Betriebs-)Vermögen in den meisten Fällen gar nicht besteuert werde, die Steuerbefreiung also zur Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme werde, führe dies noch nicht zur Unverhältnismäßigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Rn. 170).

Im Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand zeigt sich in dem Urteil vom 17. Dezember 2014 zum einen, dass sich das BVerfG ausdrücklich auf die Ausführungen in dem Beschluss vom 22. Juni 1995 zum Erbschaftsteuerrecht (siehe 3.1.) bezieht, an diesen also offenbar festhält. Zum anderen dürfte sich daraus ableiten lassen, dass das BVerfG davon ausgeht, dass für die Mäßigung des erbschaftsteuerlichen Zugriffs bei Familienangehörigen die spezifischen Befreiungen und Verschonungen im bestehenden ErbStG den Vorgaben dieser Rechtsprechung zu Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 14 Abs. 1 GG grundsätzlich genügen.

3.5. Ergebnis zur Rechtsprechung des BVerfG

Die folgende Zusammenfassung der Rechtsprechung des BVerfG zum Untersuchungsgegenstand (siehe 1.) stützt sich wesentlich auf den Beschluss vom 22. Juni 1995 (siehe 3.1.).

Dem BVerfG zufolge müssen Erwerber der Steuerklasse I in dem unter 3.1. beschriebenen Rahmen und mit der Differenzierung zwischen kleineren und anderen Vermögen in den Genuss einer reduzierten Steuerbelastung kommen, um das Familienvermögen vor dem steuerlichen Zugriff zu schützen. Das BVerfG gesteht dem Gesetzgeber eine Umsetzung dieser Vorgaben in typisierter Weise zu. Es muss also nicht im Einzelfall entschieden werden, ob die Erbschaft für den Ehegatten noch „Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft“ bleibt und für die Kinder die „Mitberechtigung am Familiengut“ nicht verlorenggeht, wie das BVerfG formuliert hat. Dies wäre auch nicht praktikabel für den Steuervollzug. Das BVerfG schreibt nicht vor, durch welche Maßnahmen im Einzelnen die Mäßigung des steuerlichen Zugriffs für Familien erreicht wird. Die durch Art. 6 Abs. 1 GG gebotene „Abstufung in der Steuerbelastung“ muss daher nicht zwingend durch niedrigere Steuersätze erreicht werden. Der Hinweis des BVerfG in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 auf die niedrigeren Steuersätze bezieht sich auf die bis dahin geltende Rechtslage, wonach die gebotene Mäßigung durch Freibeträge, eine niedrige Bewertung des Grundvermögens

und niedrigere Steuersätze für Erwerber der Steuerklasse I erreicht worden sei. Für kleinere Vermögen sind die Vorgaben des BVerfG allerdings deutlicher. Hier muss das ererbte persönliche Gebrauchsvermögen (siehe 3.2.) im Ergebnis steuerfrei bleiben. In seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 (siehe 3.4.) bezog sich das BVerfG ausdrücklich auf diese Ausführungen aus dem Beschluss vom 22. Juni 1995 zum Erbschaftsteuerrecht (siehe 3.1.).

3.6. Weitere Entwicklungen

Die Bayerische Staatsregierung hat im Jahr 2023 einen Antrag auf Normenkontrolle beim BVerfG eingereicht (Aktenzeichen 1 BvF 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. Zusätzlich solle eine Orientierung „an den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser“ erfolgen.¹⁵

Zudem ist eine Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig, mit der geltend gemacht wird, die Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen verstießen u.a. gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Aktenzeichen 1 BvR 804/22).

4. Kommentierung der Rechtsprechung im Schrifttum

Im einschlägigen steuerrechtlichen Schrifttum wird die Rechtsprechung des BVerfG wie folgt zusammengefasst.

Das BVerfG habe im Jahr 1995 aus Art. 14 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG das Familienprinzip entwickelt. Daraufhin verschone der Gesetzgeber weiterhin das familiäre Gebrauchsvermögen.¹⁶ Anhalt dafür sei der Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses (auch für Nicht-Grundeigentümer). Diesen Anforderungen solle § 16 Abs. 1 ErbStG auf typisierende Weise durch persönliche Freibeträge nachkommen.¹⁷ De lege ferenda spreche Seer zufolge viel dafür, den Ehegatten-Erwerb erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich vollständig freizustellen.¹⁸ Fraglich sei zudem, ob der Ehegatten-Erwerb durch einen Freibetrag von 500.000 Euro hinreichend freigestellt werde, nachdem das BVerfG gefordert hatte, dass die Erbschaft für den Ehegatten noch „Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft“ bleiben müsse.¹⁹

Das BVerfG habe in seiner Entscheidung aus dem Jahr 1995 und darauf Bezug nehmend aus dem Jahr 2014 die Beachtung des Familienprinzips vor dem Hintergrund des Art. 6 GG in den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Regelungen gefordert. Dabei habe es dem Gesetzgeber auch bei der Festlegung von Steuersätzen und Begünstigungen einen weitgehenden Entscheidungs-

15 Bayerische Staatsregierung, [Erbschaftsteuer in Länderhand! – Bayern stellt Normenkontrollantrag in Karlsruhe](#), Regierungserklärung des Bayerischen Staatsministers der Finanzen und für Heimat, Albert Füracker, MdL, am 23.5.2023 vor dem Bayerischen Landtag.

16 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 15.5.

17 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 15.100.

18 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 15.103.

19 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 15.102.

spielraum zugebilligt.²⁰ Die verfassungsrechtlich gebotene Freistellung des Familiengebrauchsvermögens werde durch die Freibeträge nach § 16 ErbStG sichergestellt.²¹

In Wahrnehmung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit bei der Erfüllung des staatlichen Schutz- und Förderauftrags für Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG seien in materieller Hinsicht etwa steuerliche Privilegierungen von Ehe und Familie zulässig.²² Das Förderungsgebot lasse sich prinzipiell in sämtlichen Rechtsgebieten und insbesondere im Steuer- und Sozialversicherungsrecht erfüllen.²³ Für die Umsetzung dieses Verfassungsgebots stehe 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 trage; konkrete Ansprüche auf bestimmte staatliche Leistungen ergäben sich daraus nicht.²⁴

Die Testierfreiheit des Erblassers als Grundprinzip der Erbrechtsordnung dürfe durch die Steuerbelastungen nicht ausgehöhlt werden; Bildung und Wahrung von Vermögen dürften für den Eigentümer nicht sinnlos und damit die Erbrechts- ebenso wie die Eigentumsgarantie inhaltlich entleert werden.²⁵ Der Steuergesetzgeber müsse 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 sei und der die Eigentumsnutzung durch Vererbung vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lasse.²⁶ Konkrete rechnerische Grenzen der Erbschaftsbesteuerung ergäben sich aus Art. 14 GG indes nicht, insbesondere gelte kein Halbteilungsgrundsatz.²⁷ Als Grenze der Erbschaftsbesteuerung wird regelmäßig das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung angesehen.²⁸

20 Gräfe, in: Erkis/Thonemann-Micker, BeckOK ErbStG, 31. Ed. 1.4.2026, § 15 Rn. 30.

21 Worgulla, in: Erkis/Thonemann-Micker, BeckOK ErbStG, 31. Ed. 1.4.2026, § 16 Rn. 6.

22 Uhle, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 65. Ed. 1.3.2026, Art. 6 Rn. 35a, 40b.

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

24 Uhle, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 65. Ed. 1.3.2026, Art. 6 Rn. 35, 39. Siehe auch BVerfG, Urteil vom 12.2.2003, 1 BvR 624/01, BVerfGE 107, 205, 213.

25 Papier/Shirvani, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 109. EL Januar 2026, Art. 14 Rn. 414; Axer, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 65. Ed. 1.3.2026, Art. 14 Rn. 163.

26 Siehe Papier/Shirvani, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 109. EL Januar 2026, Art. 14 Rn. 414; Axer, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 65. Ed. 1.3.2026, Art. 14 Rn. 163; Depenheuer/Froese, in: Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Auflage 2024, Art. 14 Rn. 528.

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

28 Vgl. Bryde/Wallrabenstein, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 8. Aufl. 2025, Art. 14 Rn. 86.

Für weitere Nachweise aus dem Schrifttum zur Frage der Begünstigung von Ehegatten und Kindern wird auf die Arbeit „Steuerbefreiungen und Freibeträge für nahe Angehörige bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer“ vom 17. Januar 2025 verwiesen.²⁹

5. Zusammenfassende Beantwortung der gestellten Fragen

Auf der Grundlage der Rechtsprechung des BVerfG (siehe 3.) lassen sich die gestellten Fragen (siehe 1.) zusammenfassend wie folgt beantworten.

5.1. Verfassungsrechtliches Gebot der Begünstigung von Ehegatten und Kindern

Unter Beachtung des verfassungsrechtlichen Schutzauftrags für Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG und des Eigentums- und Erbrechtsschutzes aus Art. 14 Abs. 1 GG ist der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gegenwärtigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts verpflichtet, Ehegatten und Kinder durch eine Abstufung in der Steuerbelastung gegenüber anderen Erben steuerlich zu begünstigen, ohne dass dies gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Diese Begünstigung kann durch verschiedene Maßnahmen erfolgen, zum Beispiel durch Freibeträge, Verschonungsregelungen, sachliche Steuerbefreiungen und/oder niedrigere Steuersätze. Das BVerfG belässt dem Gesetzgeber dabei weitreichende Gestaltungsspielräume. Die notwendige Begünstigung muss also nicht zwingend durch niedrigere Steuersätze erfolgen. Dabei differenziert das BVerfG weiter zwischen kleinen und anderen Vermögen (siehe 3.1.). Das gegenwärtige Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht sieht eine Kombination verschiedener Begünstigungsregelungen vor. Den verfassungsrechtlichen Anforderungen im Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand (siehe 1.) kann auch eine solche Kombination genügen.

Sollte ein anderes Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zum Beispiel mit einer so niedrigen Steuerlast für alle etabliert werden, dass dem Verfassungsauftrag zur Schonung von Ehe und Familie bereits dadurch Genüge getan wird – worüber das BVerfG allerdings nicht zu entscheiden hatte –, kann das Gebot zur weiteren Begünstigung von Ehegatten und Kindern ggf. entfallen. Dies dürfte allerdings im Hinblick auf die gebotene Verschonung kleinerer Vermögen (siehe 3.1.) nicht allein durch einen besonders niedrigen Steuertarif erreicht werden können.

5.2. Zusatzfragen: Verfassungsrechtliches Gebot differenzierter Steuersätze? / Zulässigkeit eines einheitlichen Steuersatzes?

Von Verfassungs wegen ist es nicht zwingend geboten, dass die Steuersätze (§ 19 ErbStG) zwischen Personen der Steuerklasse I, entfernteren Verwandten (Steuerklasse II) und nicht verwandten Erben (Steuerklasse III) differenzieren. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Verfassungsauftrag zur Begünstigung von Ehegatten und Kindern zum Beispiel auch durch Freibeträge, Verschonungsregelungen und/oder andere sachliche Steuerbefreiungen wie zum Beispiel für das selbstgenutzte Familienheim (siehe 2.2.2.) erreicht werden kann.

Die Einführung eines einheitlichen Steuersatzes unter Abschaffung der bestehenden Steuerklassen (siehe 2.1.) ist von Verfassungs wegen also denkbar, wenn der Verfassungsauftrag zur Be-

günstigung von Ehegatten und Kindern durch andere Maßnahmen wie zum Beispiel Freibeträge, Verschonungsregelungen und/oder andere sachliche Steuerbefreiungen gewährleistet wird.

Aus der Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer lässt sich nach alledem keine verbindliche Aussage derart ableiten, dass der Gesetzgeber bei der Tarifgestaltung stets zu einer Differenzierung nach dem verwandtschaftlichen Näheverhältnis verpflichtet ist.

* * *