

## Bundeskompentenz zur Regelung der Erbschaftsteuer

### Kurzgutachten

#### Gliederung

#### **A Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuer 5**

##### I. Grundsätzliches zu Art. 72 Abs. 2 GG n.F. 5

###### 1. Geschichtliches zu Art. 72 Abs. 2 GG 5

###### 2. Bedeutung des Art. 72 Abs. 2 GG in seiner neuen Fassung 7

###### a) Justitiabilität 7

###### b) Inhaltliche Bedeutung des Art. 72 Abs. 2 GG 9

##### II. Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuer 10

###### 1. Grundsätzliches zur Bedeutung des Art. 72 Abs. 2 GG für die Steuergesetzgebung 10

###### a) Geltung des Art. 72 Abs. 2 GG für die Steuergesetzgebung 10

###### b) Uneinheitlichkeit der Steuergesetzgebung als Problem 13

###### 2. Prüfung der Erbschaftsteuer unter dem Aspekt des Art. 72 Abs. 2 GG 16

###### a) Gleichwertige Lebensverhältnisse 17

###### b) Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit 19

###### aa) Grundsätzliches 19

###### bb) Rechtseinheit 20

###### cc) Wirtschaftseinheit 21

##### III. Ergebnis 23

**B Art. 125a Abs. 2 GG als Kompetenzgrundlage 24**

I. Vorgesehener Text des Entwurfs 25

II. Korrekturen nur zur „Sanierung“ 26

**C Landeskompetenz für die Erbschaftsteuer 27**

### Sachverhalt

Auf Grund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1) hat die Bundesregierung einen Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) vorgelegt. Dieser Entwurf (Stand: 20.11.2007) liegt dem nachstehenden Kurzgutachten zugrunde.

Der Entwurf soll das ErbStG, das BewG und das BauGB ändern. Die Freibeträge für die Erbschaftsteuer sollen erhöht, die Steuersätze sollen für Abkömmlinge annähernd gleich bleiben, für entferntere Verwandte oder Nichtverwandte zum Teil kräftig erhöht werden. Neue Steuerbegünstigungen sind insbesondere für Unternehmensvermögen vorgesehen.

Das BewG soll so geändert werden, dass für die Erbschaftsteuer realistische Werte zugrunde gelegt werden können.

Dazu sind allgemeine Vorschriften über die Bestimmung des gemeinen Wertes vorgesehen, u.a. eine Neufassung von § 11 Abs. 2 (Anteile an Kapitalgesellschaften), § 12 Abs. 4 (noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen), § 14 Abs. 1 (lebenslängliche Nutzungen und Leistungen). Ferner sollen die Vorschriften über die Bewertung von Betriebsvermögen verändert werden. Betriebsvermögen ist mit dem gemeinen Wert, nicht mehr mit dem Steuerbilanzwert anzusetzen (§ 109 Abs. 2).

Für die Grundstücksbewertung geht die Änderung des BewG technisch so vor:

Die Überschrift des 4. Abschnitts soll künftig lauten: Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997. Damit wird dieser Abschnitt, der in Einzelheiten verändert wird, auf die Grunderwerbsteuer beschränkt.

Der 6. neu eingefügte Abschnitt (§§ 156 – 187) bringt Sonderregelungen für die Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer.

Es folgt dann der neu formulierte Dritte Teil mit den Schlussbestimmungen in den geänderten §§ 188 f.

Die allgemeinen Bewertungsvorschriften bleiben im Übrigen bestehen, wichtig ist freilich die Neufassung des § 109 BewG. Nach dem Entwurf soll es also künftig eine allgemein verbindliche Bewertung des Betriebsvermögens, aber verschiedene Be-

wertungen für den Grundbesitz geben. Für den Grundbesitz wird es allgemeine Vorschriften über die Einheitsbewertung (§§ 19 - 94, unverändert), für die Grunderwerbsteuer (§§ 138 – 150, abgesehen von der Überschrift, welche den Geltungsbereich bestimmt, unverändert) und für die Erbschaftsteuer (§§ 156 – 187, neu) geben. Die neuen Bewertungsvorschriften sollen künftig die Erhebung der Erbschaftsteuer nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts ermöglichen.

## Gutachten

Vorbemerkung: Geprüft wird nachstehend nur die Bundeszuständigkeit. Materiellrechtliche Bedenken, insbesondere Bedenken, die sich aus dem Gleichheitssatz hinsichtlich der Begünstigungen nach den neuen §§ 13a, 13b, 13c ergeben können, bleiben unberücksichtigt. Unberücksichtigt bleiben auch Bedenken gegen das ErbStG in der zur Zeit noch angewendeten Fassung, die sich wegen der erheblichen Änderungen des ErbStG nach 1994, insbesondere durch das Jahressteuergesetz 1997 ergeben haben<sup>1</sup>. Unterstellt wird, dass die geplante Neuregelung den materiellrechtlichen Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts entspricht.

Die Erbschaftsteuer gehört zu den “übrigen Steuern” nach Art. 105 Abs. 2 GG, und zwar zu den Steuern, deren Aufkommen nach Art. 106 Abs. 2 GG den Ländern zusteht. Die konkurrierende Bundeszuständigkeit für die Gesetzgebung besteht daher nur unter den Einschränkungen des Art. 72 Abs. 2 GG. Danach hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, “wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht”.

### A Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuer

#### I. Grundsätzliches zu 72 Abs. 2 GG

##### 1. Geschichtliches zu Art. 72 Abs. 2 GG<sup>^</sup>

Art. 72 Abs. 2 GG, der im 42. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 27.10.1994<sup>2</sup> (Verfassungsänderung nach der Wiedervereinigung) grundlegend und später nochmals im 52. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Föderalismusreform I) verändert wurde, entfaltete in seiner ursprünglichen Fassung keine Wirksamkeit zulasten der Bundeskompetenz. Er war auf Druck der Besatzungsmächte in das GG eingefügt worden. Die Absicht, den Oktroy der Besatzungsmächte nicht wirksam werden zu lassen, prägte zunächst die Literatur und die anfängliche Rechtspre-

---

<sup>1</sup> Rainer Wernsmann/Valentin Spernath, Erbschaftsteuerreform: keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes, FR 2007, S. 829 (835), halten diese Änderung für noch durch Art. 125a Abs. 2 GG gedeckt, die Änderung der Steuersätze sei keine grundlegende Neukonzeption.

<sup>2</sup> BGBl I 3146.

chung des Bundesverfassungsgerichts<sup>3</sup>. Zu Interventionen der Alliierten gegen die Praxis, Art. 72 Abs. 2 GG als beinahe nicht geschrieben anzusehen, kam es trotz eines einschlägigen Vorbehalts im Genehmigungsschreiben<sup>4</sup> nicht mehr<sup>5</sup>.

Das Bundesverfassungsgericht meinte, Art. 72 Abs. 2 GG räume dem Bund für die Beurteilung der Bundeskompetenz Ermessen ein und stellte im Einzelfall stets fest, der Bund habe das ihm zustehende Ermessen nicht überschritten<sup>6</sup>. So bildete die Bestimmung in der Interpretation durch das Bundesverfassungsgericht in den folgenden Jahrzehnten keine Begrenzung der Bundeskompetenz. Kritische Stimmen in der Literatur wurden erst laut<sup>7</sup>, als die Erinnerung an die Entstehungsgeschichte versank. Schon die Enquêtekommission Verfassungsreform machte in ihrem Schlussbericht von 1976 einen Reformvorschlag, der dem Text des Art. 72 Abs. 2 GG von 1994 nahe kam<sup>8</sup>. Die grundlegende Veränderung war danach schon lange vorbereitet. Sie

---

<sup>3</sup> *Otto Depenheuer*, Vom "Bedürfnis" zur "Erforderlichkeit". Verfassungsrechtliche Kompetenzbegradigungen im Bereich der Bundesgesetzgebung durch das Urteil des BVerfG zum Altenpflegegesetz, ZG 2003, S. 177 (179).

<sup>4</sup> *Christoph Neumeyer*, Geschichte eines Irrläufers – Anmerkungen zur Reform des Art. 72 Abs. 2 GG, in: Staatsphilosophie und Rechtspolitik, FS Martin Kriele 1997, S. 543 (555). Das Genehmigungsschreiben ist abgedruckt bei *Hermann von Mangoldt*, Das Bonner Grundgesetz, 1953, Anlage Nr. 2, S. 670 f.

<sup>5</sup> *Christoph Neumeyer*, Der Weg zur neuen Erforderlichkeitsklausel für die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes (Art. 72 Abs. 2 GG), 1999, S. 78 f.

<sup>6</sup> BVerfGE 2, 213 (224 f.), zum Straffreiheitsgesetz; BVerfGE 4, 115 (127 f.); BVerfGE 13, 230 (233 f., zum LSchlG; BVerfGE 26, 338 (382 f., zum Eisenbahnkreuzungsgesetz); BVerfGE 33, 224 (229, betr. partielle Regelung des Bundes); BVerfGE 65, 1, (63, zum Volkszählungsgesetz, Rahmenkompetenz, für die Art. 72 Abs. 2 GG a.F. galt). Seit BVerfGE 13, 230 (233 f.), meinte das BVerfG, Rechts- oder Wirtschaftseinheit und Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse seien zwar Rechtsbegriffe, aber so unbestimmt, dass ihre Konkretisierung weitgehend darüber entscheide, ob zu ihrer Erreichung ein Bundesgesetz erforderlich sei. Das BVerfG sei auf die Prüfung beschränkt, ob die Begriffe im Prinzip zutreffend ausgelegt und der Gesetzgeber sich in dem dadurch bezeichneten Rahmen gehalten habe. Das BVerfG entsprach damit dem Willen des deutschen Verfassungsgebers, vgl. *Neumeyer* (Fn. 4), S. 551. Es kam nie zu einer Beanstandung wegen Verstoßes gegen Art. 72 Abs. 2 GG. Dazu *Jochen Abr. Frowein*, Konkurrierende Zuständigkeit und Subsidiarität. Zur Kompetenzverteilung im bündischen System, in: Wege und Verfahren des Verfassungslebens, FS Peter Lerche, 1993, S. 401 (404); *Arndt Schmehl*, Die erneuerte Erforderlichkeitsklausel in Art. 72 Abs. 2 GG, DÖV 1996, 724; *Christian Callies*, Die Justitiabilität des Art. 72 Abs. 2 GG vor dem Hintergrund von kooperativem und kompetitivem Föderalismus, DÖV 1997, S. 889 (894).

<sup>7</sup> Ausführlich *Klaus Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 2. Aufl. 1984, § 19 III 3 b) B, S. 678 f., Bd. II 1980, § 37 II 3 e) B, S. 596 ff.; *Stefan Oeter*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG II, Art. 72 Rn. 35.

<sup>8</sup> Schlußbericht der Enquête-Kommission Verfassungsreform, BT Drs. 7/5924 vom 9.12.1976, Text der vorgeschlagenen Neufassung auf S. 259, Begründung auf S. 130 ff.; *Oeter* (Fn. 7), Rn 37. Ausführlich und kritisch *Diemut Majer*, Ist die verfassungsrechtliche Prüfung der Voraussetzun-

entsprach weitgehend dem Vorschlag der Gemeinsamen Verfassungskommission<sup>9</sup>, musste aber vom Bundesrat gegen den Widerstand der Bundesregierung<sup>10</sup> und des Bundestages durchgesetzt werden. Der Bundestag hatte die Neufassung des Art. 72 Abs. 2 GG zunächst aus dem Änderungspaket herausgenommen<sup>11</sup>, der Bundesrat erreichte jedoch mit der Drohung, die Reform insgesamt scheitern zu lassen, im Vermittlungsausschuss dann die endgültige Fassung<sup>12</sup>.

Die Neufassung von 2006 ließ die Struktur des Art. 72 Abs. 2 unberührt, schränkte aber dessen Anwendungsbereich ein.

## **2. Bedeutung des Art. 72 Abs. 2 GG in seiner neuen Fassung**

Zunächst wurden die Konsequenzen aus dieser Neufassung in der Praxis wenig beachtet. Die Bundesgesetzgebung wurde fortgesetzt, als sei nichts geschehen. Erst seit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Altenpflegegesetz<sup>13</sup> wurde die Bedeutung der Grundgesetzänderung erkannt.

### **a) Justitiabilität**

Die Änderung des Textes von Art. 72 Abs. 2 GG würde an sich eine grundlegende Wendung der Rechtsprechung kaum rechtfertigen. Klarer und präziser ist die Neure-

---

gen der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes sinnvoll und möglich? EuGRZ 1980, S. 98 ff. (158 ff.).

<sup>9</sup> BT Drs. 12/6000 vom 5.11.1993, S. 30, mit Begründung S. 33 f.; dazu *Rüdiger Sannwald*, Die Reform der Gesetzgebungskompetenzen und des Gesetzgebungsverfahrens nach den Beschlüssen der Gemeinsamen Verfassungskommission von Bundestag und Bundesrat, ZG 1994 (9. Jgg.), S. 134 ff.

<sup>10</sup> Stellungnahme der Bundesregierung zum Gesetzentwurf des Bundesrates, BT Drs. 12/7109 vom 17.3.1994, S. 14 ff. (Nr. 4). Der Gesetzentwurf wurde im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens für erledigt erklärt, vgl. BT Drs. 12/8165, S. 3.

<sup>11</sup> Vgl. Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses BT Drs. 12/8165, S. 7, 31 f., wo empfohlen wurde, die Neufassung des Art. 72 zu streichen. Dem folgte der Bundestag, vgl. BR Drs. 743 und 744/94 vom 5.8.1994.

<sup>12</sup> Vorschlag des Vermittlungsausschusses in BT Drs. 12/8423 vom 2.9.1994, S. 4. Dazu *Arndt Schmehl*, Die erneuerte Erforderlichkeitsklausel in Art. 72 Abs. 2 GG, DÖV 1996, S. 724 (725 f.); *Oeter* (Fn. 7), Rn 44 f.

<sup>13</sup> BVerfGE 106, 63 (135 ff.) vom 24.10.2002.

gelung kaum<sup>14</sup>. Trotzdem löste sich das Bundesverfassungsgericht von seiner bisherigen Judikatur, hält Art. 72 Abs. 2 GG n.F. für voll justitiabel<sup>15</sup> und überprüft seit her die Erforderlichkeit der Bundesgesetzgebung auf das Genaueste<sup>16</sup>, ohne bei den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG einen Beurteilungsspielraum zuzubilligen<sup>17</sup>. Das Bundesverfassungsgericht folgt der Anweisung, die ihm der verfassungsändernde Gesetzgeber gegeben hat<sup>18</sup>. Der Grund für die Wende in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht liegt weniger im neuen Text des Art. 72 Abs. 2 GG, als in dem klar ausgedrückten Willen des verfassungsändernden Gesetzgebers, die Vorschrift justitiabel zu machen<sup>19</sup>. Dieser Wille kommt in den Begründungen zur Textänderung ebenso zum Ausdruck wie in der neuen Vorschrift des Art. 93 Abs. 1 Nr. 2a GG<sup>20</sup>. Die Grundlagen der konkurrierenden (und der inzwischen durch die Reform von 2006 abgeschafften Rahmengesetzgebung) wurden damit substantiell geändert<sup>21</sup>. Nunmehr ist Art. 72 Abs. 2 GG eine vom deutschen verfassungsändernden

---

<sup>14</sup> *Oeter* (Fn. 7), Rn 87; auch schon *ders.*, Integration und Subsidiarität im deutschen Bundesstaatsrecht, 1998, S. 313, zur sehr ähnlichen Formulierung der Enquêtekommission; *Klaus Stern*, Deutschlands Verfassung, in: Bitburger Gespräche Jahrbuch 1995/I, 1995, S. 1, 20, meint, immerhin, Art. 72 Abs. 2 sei stärker durch unbestimmte Rechtsbegriffe determiniert worden.

<sup>15</sup> BVerfGE 106, 62 (135 ff., AltenpflegeG, nicht nur Vertretbarkeitskontrolle, S. 148); BVerfGE 111, 10 (28 ff., LSchlG).

<sup>16</sup> Die Erwartung *Neumeyers* (Fn. 4), S. 563 ff., der sich für eine geringe Kontrolldichte aussprach, wurde nicht erfüllt.

<sup>17</sup> BVerfGE 106, 62 (135 f.); anders noch *Hubertus Rybak/Hans Hofmann*, Verteilung der Gesetzgebungsrechte zwischen Bund und Ländern nach der Reform des Grundgesetzes, NVwZ 1995, S. 230 (231), die auch nach der Neufassung des Art. 72 Abs. 2 einen Ermessensspielraum annahmen; zu der Kehrtwende des BVerfG *Markus Kennntner*, Der Föderalismus ist (doch) justiziabel! - Anmerkungen zum "Altenpflegegesetz-Urteil" des BVerfG, NVwZ 2003, S. 821, 822 ff.; *Depenheuer* (Fn. 3), S. 181 f.

<sup>18</sup> BVerfGE 106, 62 (136 f.) meint, in der Grundgesetzänderung könne eine klare Anweisung des verfassungsändernden Gesetzgebers an das BVerfG gesehen werden, seine bisherige, als korrekturbedürftig bewertete Rspr. zu ändern.

<sup>19</sup> *Josef Isensee*, Der Bundesstaat – Bestand und Entwicklung, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, 2. Bd. 2001, S. 719 (744); *Markus Kennntner*, Normgeberwille und Verfassungsinterpretation - zur "historischen" Auslegung von Art. 72 Abs. 2 GG n.F., VBIBW 1999, S. 289 ff.

<sup>20</sup> *Stern*, (Fn. 14), S. 20, sieht in Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 a GG wegen des Appells an das BVerfG, von seiner bisherigen Rspr. abzugehen, den eigentlichen Gewinn für die Länder.

<sup>21</sup> *Josef Isensee*, Die dreifache Hürde der Bundeskompetenz "Hochschulwesen". Zur normativen Struktur der Kautelen einer Rahmengesetzgebung, in: Der Staat des Grundgesetzes – Kontinuität im Wandel, FS Peter Badura, 2004, S. 689 (690); *Arnd Uhle*, Verfassungsnorm im Aufwind: Art. 125a GG, DÖV 2006, S. 370, spricht – unter Einbeziehung der Änderungen in Art. 74 Abs. 1 und



Gesetzgeber freiwillig verfügte Beschränkung der Bundeskompetenz, nicht mehr eine von den Besatzungsmächten oktroyierte Bestimmung, die in der Auslegung möglichst zu überwinden ist. Das Bundesverfassungsgericht hält seine frühere Rechtsprechung für überholt<sup>22</sup> und sieht sich jetzt gezwungen, aufgrund von weit gefassten allgemeinen Bestimmungen über die Bundeskompetenzen zu judizieren, selbst wenn es dadurch politische Entscheidungen an sich ziehen muss<sup>23</sup>.

### **b) Inhaltliche Bedeutung des Art. 72 Abs. 2 GG**

Das Bundesverfassungsgericht hat Art. 72 Abs. 2 GG n.F. sehr strikt interpretiert. Es ist bestrebt, dem Befehl des verfassungsändernden Gesetzgebers loyal zu folgen. Es legt Art. 72 Abs. 2 GG länderfreundlich aus und hat sich klar von der früheren Auslegung des Art. 72 Abs. 2 GG a.F. abgewendet. Es maßt sich nicht an, die Entscheidung der Verfassungsreform in der Auslegung zu korrigieren.

Der Spielraum politischer Entscheidungen ist für die Länder dadurch beträchtlich erweitert worden. Während früher im gesamten Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung der Bund die Vorhand hatte und die politische Entwicklung bestimmen konnte und durfte, sind jetzt, soweit Art. 72 Abs. 2 GG reicht, die Länder in der politischen Verantwortung. Sie bestimmen die Linien der Politik und entscheiden darüber, was zweckmäßig ist und welche Lösungen den Vorrang verdienen. Dem Bund wachsen nicht etwa deshalb Kompetenzen zu, weil er eine grundsätzlich andere Politik, z.B. aus Gründen des Umweltschutzes oder des Gesundheitsschutzes, für zweckmäßig hält. Vielmehr liegt in der Logik des neuen Art. 72 Abs. 2 GG, dass es einen Wettbewerb der Länder um die besten Lösungen geben soll. Werden die (vermeintlich) besten Lösungen verfehlt, ist das kein Grund für einen Kompetenzzuwachs beim Bund. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist gerade zu diesem Punkt sehr klar: Nicht mangelnde Qualität der Landesgesetzgebung kann die Bundeskompetenz begründen. Maßgebend sind ausschließlich die in Art. 72 Abs. 2

---

75 Abs. 1 GG - mit Recht von der tiefst greifenden Umgestaltung der Bestimmungen über die Verteilung der Gesetzgebungskompetenz.

<sup>22</sup> BVerfGE 106, 62 (136 f., 142). mit ausdrücklichem darauf, dass Art. 93 Abs. 1 Nr. 2a GG leer liefe, verstünde man die Gesetzesbegriffe in Art. 72 Abs. 2 GG als nicht justitabel; dazu *Depenheuer* (Fn. 3), S. 178.

<sup>23</sup> Darauf deutet das abw. Votum in BVerfGE 111, 226 (278 f.) hin.

GG genannten Gründe. Es kommt nicht auf den politischen Willen des Bundes zu einer bestimmten Lösung, nicht auf die Qualität der Landesgesetzgebung, sondern ausschließlich darauf an, ob die Unterschiedlichkeit der Lösungen, welche die Landesgesetzgeber gefunden haben, die Einheitlichkeit stören, welche im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich ist. Welche Gesichtspunkte hierfür relevant sind, richtet sich nur nach den Kriterien des Art. 72 Abs. 2 GG, nicht nach politischen Zielvorstellungen des Bundes; denn die politische Gestaltung ist grundsätzlich den Ländern überlassen. Die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse und das Kriterium der Rechtseinheit als solcher sind dabei kein Selbstzweck, vielmehr ist die Erforderlichkeit gesondert zu belegen<sup>24</sup>.

## **II. Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuer**

### **1. Grundsätzliches zur Bedeutung des Art. 72 Abs. 2 GG für die Steuergesetzgebung**

#### **a) Geltung des Art. 72 Abs. 2 GG für die Steuergesetzgebung**

Nach Art. 105 Abs. 2 GG ist Art. 72 Abs. 2 GG relevant für alle Steuern, an deren Ertrag der Bund nicht beteiligt ist. Dies sind im Wesentlichen die in Art. 106 Abs. 2 genannten Steuern, die Grundsteuer, die Gewerbesteuer<sup>25</sup> und die Grunderwerbsteuer. Große wirtschaftliche Bedeutung haben von diesen Steuern die Erbschaftsteuer, die derzeit nicht erhobene Vermögensteuer, die Grundsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und die Gewerbesteuer.

Bei allen diesen Steuern gibt es politische Gründe für eine bundeseinheitliche Gestaltung. Es gibt jedoch auch aus dem Grundgesetz deutliche Anzeichen dafür, dass mit einer uneinheitlichen Gestaltung gerechnet wird. Bei der Grundsteuer und der Gewerbesteuer ergibt sich dies unmittelbar aus Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG: Die Geset-

---

<sup>24</sup> *Hans-Jürgen Papier*, Aktuelle Fragen der bundesstaatlichen Ordnung, NJW 2007, S. 2145; zutreffend formuliert *Helmuth Schulze-Fielitz*, Umweltschutz im Föderalismus – Europa, Bund und Länder, NVwZ 2007, S. 249 (252), materiellrechtlich sei eine Bundeskompetenz oft nicht mehr zu begründen.

<sup>25</sup> Die Umlage nach Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG begründet keine Kompetenz des Bundes, *Werner Heun*, Der bundesgesetzliche Mindeststeuerhebesatz für die Gewerbesteuer im Kompetenzgeflecht zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in: Die Ordnung der Freiheit, FS Christian Starck, 2007, S. 245 (246).

ze, gleichgültig ob Bundes- oder Landesgesetze können nur die Relationen für die Berechnung der Steuern festlegen, die Höhe der Steuer wird von den Gemeinden bestimmt. Unterschiedliche Hebesätze sind üblich und werden seit Jahrzehnten praktiziert. Für die Grunderwerbsteuer wurde in Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG durch das GG-Änderungsgesetz vom 28.8.2006<sup>26</sup> ausdrücklich festgelegt, dass die Bestimmung des Steuersatzes Sache der Länder ist.

Unterschiedliche steuerliche Belastungen in den Ländern werden also prinzipiell vom GG für möglich gehalten. Der föderalistische Wettbewerb unter den Ländern schließt die Steuern nicht aus.

Wäre es anders, hätte der Hinweis auf Art. 72 Abs. 2 GG gestrichen werden müssen. Man könnte dagegen argumentieren, dass der (verfassungsändernde) Gesetzgeber die volle Tragweite der Neufassung des Art. 72 Abs. 2 zunächst nicht erkannt und deshalb eine Änderung des Art. 105 Abs. 2 GG eher versehentlich unterlassen habe. Eine solche Argumentation mag man für die Reform von 1994<sup>27</sup>, d.h. die Reform nach der Wiedervereinigung, für möglich halten. Sie ist aber nicht mehr möglich, nachdem der verfassungsändernde Gesetzgebung in Kenntnis der (vielleicht unerwartet) restriktiven Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zwar in der Föderalismusreform I<sup>28</sup> die Geltung der Einschränkungen nach Art. 72 Abs. 2 GG auf ausdrücklich genannte Tatbestände des Art. 74 Abs. 1 GG begrenzt, aber an der generellen Verweisung für das Steuerrecht in Art. 105 Abs. 2 GG nichts geändert hat.

Eine angestrebte Reform des Art. 105 Abs. 2 GG mit Rücksicht auf die Föderalismusreform II zu verschieben, konnte bei Erlass des 52. ÄndG im Jahre 2006 keine vernünftige Lösung mehr sein: Dem verfassungsändernden Gesetzgeber war bekannt, dass die Vorschriften des Erbschaftsteuerrechts verfassungsrechtlich zweifel-

---

<sup>26</sup> BGBl I, S. 2034 – Föderalismusreform I.

<sup>27</sup> 42. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 27.10.1994, BGBl. I 3146. *Heun* (Fn. 25), S. 247, meint, die Konsequenzen seien damals nicht systematisch durchdacht worden.

<sup>28</sup> 52. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 28.8.2006, BGBl I, S. 2034. *Wernsmann/Spernath* (Fn. 1), S. 831, vermuten mit Recht, wegen der Strenge des 1994 neu gefassten Art. 72 Abs. 2 GG habe sich der verfassungsändernde Gesetzgeber im Rahmen der Föderalismusreform I gezwungen gesehen, die strengeren Anforderungen zugunsten des Bundes teilweise wieder zurückzunehmen. Auch *Oeter*, in Christian Starck (Hrg.) Föderalismusreform, 2007, S.12 betrachtet die Beschränkung der Erforderlichkeitsklausel in Art. 27 Abs. 2 als eine Reaktion auf die strenge Rechtsprechung des BVerfG.

haft und schon lange in Frage gestellt waren. Mit einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, welche eine Neuregelung erforderte, war zu rechnen. Sie wurde allgemein erwartet.

Die Anfügung des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG in der Föderalismusreform I (52. GG-ÄndG) zeigt, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber auch vor der Föderalismusreform II eine Bestimmung aus dem Finanzrecht geändert hat. Er wollte die Bestimmung des Bundes über die Steuersätze der Gewerbesteuer eindeutig ausschließen und verfügte deshalb die Einfügung des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG.

Indem er Art. 105 Abs. 2 GG im Übrigen nicht änderte, bestätigte er zugleich die Geltung des Art. 72 Abs. 2 für den gesamten übrigen Bereich der Ländersteuern, also insbesondere für die in Art. 106 Abs. 2 GG genannten Steuern. Art. 72 Abs. 2 GG ist für diese Steuern ernst gemeint, und zwar so ernst wie er in der bisherigen Rechtsprechung zu Art. 72 Abs. 2 GG genommen wurde. Der verfassungsändernde Gesetzgeber hat dieser strengen Rechtsprechung an anderer Stelle eine klare Absage erteilt: Für die konkurrierende Gesetzgebung nach Art. 74 GG gilt Art. 72 Abs. 2 seit der Föderalismusreform nur noch begrenzt, nämlich nur noch für einen Teil der in Art. 74 genannten Kompetenzbereiche. Hätte der verfassungsändernde Gesetzgeber auch die Gefahr einer ungewollten Einschränkung der Bundeskompetenz auf dem Gebiet des Steuerrechts befürchtet, hätte er für Art. 105 Abs. 2 GG insgesamt oder für bestimmte Steuern die Geltung von Art. 72 Abs. 2 GG einschränken müssen. Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG mag zeigen, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber die Grundsteuer als besonders geeignet für die Übertragung in die Landeskompetenz hielt, er ist aber kein Beleg dafür, dass Art. 105 Abs. 2 für andere Steuern oder für Steuern mit einem anderen Wirkungskreis keine wesentliche Bedeutung mehr haben sollte<sup>29</sup>.

Aus diesem Vorgang ist zu schließen, dass der Verweis auf Art. 72 Abs. 2 GG in Art. 105 Abs. 2 GG nicht auf einem Versehen beruht und jedenfalls nicht versehentlich unverändert blieb. Vielmehr ist in der Herausnahme vieler Kompetenzvorschrif-

---

<sup>29</sup> Anders aber *Seer/Drüen*, in: Kluth (Hrg.), Föderalismusreformgesetz, 2007, Art. 105 GG Rn. 9; dagegen mit Recht *Wernsmann/Spernath* (Fn. 1), S. 836 f.

ten aus der „konditionierten“ Bundesgesetzgebung<sup>30</sup> eine Akzeptanz der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 72 Abs. 2 GG zu sehen<sup>31</sup>. Art. 72 Abs. 2 GG gilt für die in Betracht kommenden Steuern wie für andere Tatbestände der konkurrierenden Gesetzgebung, die in Art. 72 Abs. 2 GG jetzt ausdrücklich genannt sind. Die Frage der Erforderlichkeit ist verfassungsgerichtlich voll überprüfbar<sup>32</sup>.

Die Regierungsbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts wird dem nicht gerecht. Ohne sich mit den Anforderungen auseinanderzusetzen, die das Bundesverfassungsgericht inzwischen zu Art. 72 Abs. 2 GG entwickelt hat, wird nur lapidar behauptet, unterschiedliche Regelungen führten zu einer nicht erträglichen Rechtszersplitterung, zu Wettbewerbsverzerrungen und zu einer ungleichmäßigen Besteuerung (S. 5 des Entwurfs).

#### **b) Uneinheitlichkeit der Steuergesetzgebung als Problem**

Gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass die Uneinheitlichkeit der Steuergesetzgebung besondere Probleme aufwirft. Eine unitarische Grundstimmung scheint einer uneinheitlichen Besteuerung in der Bundesrepublik entgegenzustehen und es gibt auch steuertechnische Gründe, welche für Einheitlichkeit sprechen.

Steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 gibt es bisher kaum. Das Bundesverfassungsgericht hat in einem Verfahren über einen Antrag auf eine einstweilige Anordnung anerkannt, dass für die Gewerbesteuer die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG zu prüfen sind und dann nach Ausführungen zur Einschränkung der gemeindlichen Selbstverwaltung durch eine Pflicht zur Erhebung der Gewerbesteuer die Rechtsfragen für offen erklärt und wegen des offenen Ausgangs des Hauptsacheverfahrens allein auf Grund einer Folgenabwägung entschieden. In der Hauptsache ist bislang keine Entscheidung ergangen<sup>33</sup>. In einer Kammerentscheidung hat sich das Bundesverfassungsgericht eher beiläufig zur Bundeskompetenz für das Rennwett- und Lotteriegesetz ge-

---

<sup>30</sup> Einteilung in konditionierte und unkonditionierte konkurrierende Gesetzgebung bei *Arnd Uhle*, in: Kluth (Hrg.), *Föderalismusreformgesetz*, 2007, Art. 72 GG Rn. 6

<sup>31</sup> So mit Recht *Schulze-Fielitz* (Fn. 24), S. 252.

<sup>32</sup> Vgl. *Vogel*, BK, Art. 105, Rn. 81.

<sup>33</sup> BVerfGE 112, 216 (221 ff.) Zu diesem Fragenkreis *Heun* ((Fn. 25), S. 245 ff.

äußert. Es meinte, eine Bundeskompetenz liege wegen der Verknüpfung mit der Umsatzsteuer nicht völlig fern<sup>34</sup>.

Ausgangspunkt aller Überlegungen muss sein, dass Ungleichheit zwischen den Regelungen der Länder im Prinzip intendiert ist, wenn ihnen die Gesetzgebungszuständigkeit zugesprochen wird. Sollte eine ungleiche Belastung der Bürger durch Steuern oder durch bestimmte Steuern prinzipiell ausgeschlossen werden, müsste insoweit die ausschließliche Bundeszuständigkeit oder jedenfalls eine nicht durch Art. 72 Abs. 2 GG eingeschränkte konkurrierende Zuständigkeit eingeführt werden. Für Wettbewerbsverzerrungen gilt Ähnliches: Ein Wettbewerb der Länder ist von der Verfassung intendiert. Die Länder haben – im Bereich der von Art. 72 Abs. 2 betroffenen Zuständigkeiten – prinzipiell die Aufgabe der politischen Gestaltung. Der Bund darf im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung Unterschiede zwischen den Ländern tolerieren, im Bereich der von den Einschränkungen des Art. 72 Abs. 2 betroffen ist (Bereich der konditionierten Bundesgesetzgebung), muss er sie tolerieren, wenn nicht die im einzelnen genannten Voraussetzungen der Bundeszuständigkeit vorliegen. Durch die Bezugnahme des Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG auf Art. 72 Abs. 2 GG hat sich die Steuerautonomie der Länder beträchtlich verstärkt<sup>35</sup>.

Die Steuergesetzgebung ist also von den Regeln des Art. 72 Abs. 2 nicht ausgenommen. Eine "Gruppenausnahme" von Art. 72 Abs. 2 GG für Steuern verbietet sich darum ebenso wie die Annahme, für eine bestimmte Steuer kämen die Beschränkungen aus Art. 72 Abs. 2 GG a priori nicht in Frage. Solche Auffassungen

---

<sup>34</sup> BVerfG (3. Kammer des II. Senats) vom 8.6.2004, NVwZ-RR 2004, 890 f.: „Eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes liegt allerdings schon im Hinblick auf die Verknüpfung der angegriffenen Regelungen mit der Umsatzsteuer nicht völlig fern. Notwendige Voraussetzung der Erhebung einer besonderen Verkehrsteuer auf Oddset-Wetten ist nach dem gesetzlichen Konzept deren Befreiung von der Umsatzsteuer. Die Gesetzgebungskompetenz für die Umsatzsteuer einschließlich der Steuerbefreiungstatbestände steht jedoch unzweifelhaft dem Bund im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung zu (Art. 106 Abs. 3, Art. 105 Abs. 2, 1. Halbsatz, Art. 72 Abs. 1 GG), von der der Bund auch umfassend Gebrauch gemacht hat. Zudem spricht vieles dafür, dass das Fehlen einer bundeseinheitlichen Steuerregelung hier zu einer problematischen Gesetzesvielfalt auf Länderebene führen würde. Sofern nur ein Land keine oder eine niedrigere Steuer erheben und damit den Veranstaltern ermöglichen würde, günstigere Wettquoten anzubieten, könnten die übrigen Länder einen mit ihrer Steuer verfolgten Fiskal- oder Lenkungszweck aller Voraussicht nach nicht mehr erreichen, nämlich dann nicht, wenn die Behauptung der Beschwerdeführerin zutrifft, die Wettspieler prüften die Wettquoten genau und reagierten auch darauf.“

<sup>35</sup> *Lerke Osterloh*, Die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse als offene Frage der Finanzverfassung, in GS für Christoph Trzsaskalik, 2005, S. 181 (190) mit Hinweis auf die für manche wohl überraschend strenge Auslegung des Art. 72 Abs. 2 GG durch das BVerfG; ihr folgend *Wernsmann/Spernath* (Fn. 1), S. 831.

würden dem Text des GG Gewalt antun und dem Prinzip widersprechen, jede Bestimmung in der Verfassung so auszulegen, dass sie Wirkung entfalten kann. Die gegenteilige Auffassung würde im Bereich des Steuerrechts zu der Praxis zurückführen, die vor 1994<sup>36</sup> herrschte.

Als Grundlage für eine solche Missachtung des Art. 72 Abs. 2 GG im Bereich der Steuern reicht ein Hinweis auf die Verteilung der Umsatzsteuer und auf den Finanzausgleich in Art. 107 Abs. 1 S. 4 und Abs. 2 GG nicht aus<sup>37</sup>. Zwar stellt Art. 107 Abs. 1 S. 4 GG für die Anteile an der Umsatzsteuer nicht nur auf die Einwohnerzahl, sondern auch auf das Steueraufkommen in den Ländern ab, lässt aber genügend Raum für die Berücksichtigung der Finanzkraft und die Abwehr missbräuchlichen Steuerwettbewerbs zulasten des Bundes oder der Gesamtheit der Länder. Ergänzungsanteile aus der Umsatzsteuer nach dem Steueraufkommen sind in Art. 107 Abs. 1 S. 4 GG nicht zwingend, sondern nur fakultativ („können“) vorgesehen.

Das schließt Differenzierungen nach der Art der Steuern nicht aus. Bei Steuern, deren Sachverhalte sich typischerweise auf das gesamte Bundesgebiet erstrecken spricht mehr für Bundesregelungen als bei Steuern mit eher regional oder örtlich begrenzter Wirkung<sup>38</sup>. Eine Vollkompetenz des Bundes lässt sich aber aus diesen Überlegungen kaum ableiten. Vielmehr ist an die Möglichkeit einer Regelung durch Bundesrecht zu denken, welche die Ordnung der Besteuerung zwischen den Ländern wahrt, aber den Ländern Raum für politische Gestaltung lässt<sup>39</sup>. Art. 72 Abs. 2 GG gestattet Bundesregelungen, wenn und soweit die dort genannten Ziele sie erfordern. Es gibt also nicht nur das Entweder-Oder zwischen bundesrechtlicher Vollregelung und Landesgesetzgebung. Vielmehr ist auch an bundesrechtliche Teilregelungen zu

---

<sup>36</sup> Man könnte auch sagen: vor Einsetzen der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 72 Abs. 2 GG n.F. Bei der Reform des ErbStG im Jahre 1997 (BTDRs. 13/4839 und 5359) und bei der Reform der Kraftfahrzeugsteuer durch das Änderungsgesetz von (BTDRs. 13/4918 und 5360) wurde Art. 72 Abs. 2 GG nicht erwähnt.

<sup>37</sup> Auf Art. 107 Abs. 1 S. 4 und Abs. 2 stützt *Heun* (Fn. 25), S. 248 f., seine Argumentation gegen die Konditionierung der Steuergesetze.

<sup>38</sup> *Johanna Hey*, Steuerwettbewerb in Deutschland, in: *Perspektiven eines moderneren Steuerrechts*, in FS Hermann Otto Solms, S. 35 (39); ihr folgend *Seer/Drüen* (Fn. 29), Rn. 8.

<sup>39</sup> *Wernsmann/Spernath* (Fn. 1), S. 835 halten sie sogar für erforderlich. Ob und inwieweit das zutrifft, ist von der Einzelausgestaltung der Ländergesetze abhängig.

denken<sup>40</sup>. Insoweit ist eine Differenzierung zwischen Strukturregelungen, u.U. auch Bewertungsvorschriften und Steuersätzen möglich<sup>41</sup>.

Die Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuer lässt sich daher nur aus den Gründen herleiten, welche in Art. 72 Abs. 2 GG genannt sind. Unerheblich ist, ob die Qualität der Landesgesetze und ihre politische Ausrichtung dem Bund genehm sind. Insbesondere ist unerheblich, ob ein Bundesgesetz gerechter im Sinne eines sozialen Ausgleichs ist. Überhaupt gibt die Verfolgung von berechtigten oder vorgeblichen Gemeinwohlinteressen dem Bund keine Legitimation, eine Gesetzgebungskompetenz zu beanspruchen. Auch aus der Sicht des Bundes negative gesellschafts- oder wirtschaftspolitische Auswirkungen des Landesrechts verschaffen dem Bund keine Kompetenz. Aus diesem Grunde können auch außerfiskalische Lenkungsziele, z.B. die vorgeschlagene Verschonungsregelung für Firmenvermögen im Entwurf, die Bundeskompetenz nicht begründen<sup>42</sup>. Maßgeblich ist nur, ob eine uneinheitliche Landesgesetzgebung ungleichwertige Lebensverhältnisse entstehen lässt oder die Rechts- oder Wirtschaftseinheit in einem dem gesamtstaatlichen Interesse schädlichen Maße stört. Pointiert formuliert: Nicht die politische Ausrichtung der Landesgesetzgebung oder deren Qualität sind erheblich, sondern ausschließlich die Frage, ob Uneinheitlichkeit den Zielen des Art. 72 Abs. 2 GG zuwiderläuft. Auf den materiellen Inhalt der Landesgesetze kommt es nicht an, denn die politische Gestaltung ist im Bereich des Art. 72 Abs. 2 GG den Ländern anvertraut. Die Bundeskompetenz ist nur mit einer den Zielen des Art. 72 Abs. 2 GG zuwiderlaufenden Uneinheitlichkeit zu begründen.

## **2. Prüfung der Erbschaftsteuer unter dem Aspekt des Art. 72 Abs. 2 GG**

Die geplante Neuregelung ist daher daraufhin zu überprüfen, ob sie den Kriterien des Art. 72 Abs. 2 GG genügt

---

<sup>40</sup> Hey (Fn. 38), S. 39; Uhle (Fn. 30), Rn. 49; ders., in: Maunz/Dürig, GG, Art. 125a Rn. 43; Wernsmann/Spernath (Fn. 1), S. 831, die deshalb in der Gliederung mit Steuertarif, Steuerobjekt (vor allem Bemessungsgrundlage) und Steuersubjekt arbeiten.

<sup>41</sup> Auf die Möglichkeit, den Ländern die Regelung der Steuersätze zu überlassen, weisen Hey (Fn. 38), S. 39, und Seer/Drüen (Fn. 29), Rn. 9, ausdrücklich hin.

<sup>42</sup> So zutreffend Wernsmann/Spernath (Fn. 1), S. 834 f.



### a) Gleichwertige Lebensverhältnisse

Art. 72 Abs. 2 GG legitimiert eine Aktivität des Bundesgesetzgebers zur Herstellung und damit auch zur Wahrung gleichwertiger Lebensverhältnisse. Die angestrebten Lebensverhältnisse müssen aber, anders als nach der alten Fassung des Art. 72 Abs. 2 GG nicht einheitlich, sondern nur gleichwertig sein. Der Begriff der Gleichwertigkeit entspricht mehr dem föderalistischen Gedanken als die Idee der nivellierenden Vereinheitlichung<sup>43</sup>. Gegenüber der früheren Zielsetzung der einheitlichen Lebensverhältnisse nimmt der neue Begriff der gleichwertigen Lebensverhältnisse das Niveau der Kompetenz zur Vereinheitlichung deutlich zurück<sup>44</sup>.

Leicht zu konkretisieren ist das Merkmal nicht<sup>45</sup>. Das Bundesverfassungsgericht neigt einer eher restriktiven Auslegung zu, wenn es sagt, das bundesstaatliche Rechtsgut gleichwertiger Lebensverhältnisse ist "erst dann bedroht und der Bund zum Eingreifen ermächtigt, wenn sich die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinander entwickelt haben oder sich eine derartige Entwicklung konkret abzeichnet"<sup>46</sup>.

Wann sich das bundesstaatliche Sozialgefüge übermäßig auseinander entwickelt (hat), wird freilich nicht ohne Rücksicht auf die Empfindlichkeit der Bevölkerung festzustellen sein, die nach wie vor Besonderheiten oder gar Nachteile um der Selb-

---

<sup>43</sup> Hinweis auf die Mehrheitsmeinung der Gemeinsamen Verfassungskommission in BVerfGE 106, 62 (143). In der Literatur wird auf unterschiedliche Lohnstrukturen hingewiesen, welche die Gleichwertigkeit nicht berühren, wenn das Preisniveau dem entspricht – ein angesichts der Unterschiede zwischen alten und neuen Ländern noch aktuelles Thema, dazu *Oeter* (Fn. 7), Rn. 94. Zur Möglichkeit von nach Regionen unterschiedlichem Bundesrecht: *Rybak/Hofmann* (Fn. 17), S. 233; *Schmehl* (Fn. 6), S. 726; gegen partikulares Bundesrecht *Benedikt P. Kutteneuler*, Die Verankerung des Subsidiaritätsprinzips im Grundgesetz, 1998, S. 204.

<sup>44</sup> BVerfGE 106, 62 (144); *Rybak/Hofmann* (Fn. 17), S. 233; *Rupert Scholz*, Die Gemeinsame Verfassungskommission von Bundestag und Bundesrat, ZG 1994, S. 1 (12); *Schmehl* (Fn. 6), S. 726; *Uhle*. (Fn. 30), Rn. 33.

<sup>45</sup> *Oeter* (Fn. 7), Rn. 95, der mit Recht darauf hinweist, dass im Leitbild gleichwertiger Lebensverhältnisse erhebliche Elemente wertender Entscheidung stecken.

<sup>46</sup> BVerfGE 106, 62 (144); 111, 226 (253, 265); noch enger *Kutteneuler* (Fn. 43), S. 204, der den Bund nur dann die Gesetzgebungskompetenz zuspricht, wenn die Länder nicht in der Lage sein sollten, das geringere Niveau der Gleichwertigkeit zu erreichen. .

ständigkeit der Länder willen nicht ohne weiteres hinzunehmen bereit ist<sup>47</sup>. Ist der Wunsch nach Einheitlichkeit, die nach den Vorstellungen der Öffentlichkeit hinter der Gleichwertigkeit stehen wird, sehr stark, wird relativ leicht die Kompetenz des Bundesgesetzgebers angenommen. Regionale Unterschiede im Sozialrecht werden z.B. nur sehr schlecht ertragen. Im Bereich der Sozialversicherung hielt das Bundesverfassungsgericht deshalb eine bundeseinheitliche Regelung regelmäßig für erforderlich<sup>48</sup>. Berufsausbildung und gleichmäßiger Zugang zu Berufen wurden zwar als ein Erfordernis der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse grundsätzlich anerkannt<sup>49</sup>, die Notwendigkeit der Bundesgesetzgebung aus diesem Grunde wurde aber sowohl für die Altenpfleger<sup>50</sup> wie für die Hochschullehrer<sup>51</sup> verneint. Auch die Gefahr unterschiedlicher Studiengebühren rechtfertigt nicht die Bundesgesetzgebung<sup>52</sup>. Sollte sich eine Konzentration von Studienbewerbern in Ländern mit geringen oder keinen Studiengebühren ergeben, kann dem mit Hilfe von Zulassungsbeschränkungen begegnet werden<sup>53</sup>.

Art. 72 Abs. 2 GG rechtfertigt lediglich das Ziel der Herstellung bzw. Bewahrung gleichwertiger Lebensverhältnisse. Wenn nur eine Verbesserung der Lebensverhältnisse in Rede steht, soll dem Bundesgesetzgeber ein Eingreifen nicht erlaubt sein<sup>54</sup>. Aus diesem Grunde rechtfertigte nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts eine angestrebte allgemeine Verbesserung der Situation in der Altenpflege für sich genommen nicht die Zielvorgabe der gleichwertigen Lebensverhältnisse. Nur wenn in einzelnen oder mehreren Ländern Mängel in der Ausbildung der Altenpfleger diese

---

<sup>47</sup> Diese Feststellung *Ulrich Scheuners*, Wandlungen im Föderalismus der Bundesrepublik, DÖV 1966, S. 513 (517), gilt noch heute. *Scheuner wies* insbesondere auf Besteuerung, Sozialvorsorge, allgemeine staatliche Lebenserleichterung, Bildungsmöglichkeiten oder Wirtschaftsförderung hin.

<sup>48</sup> BVerfGE 113, 167 (202, zum Risikostrukturausgleich). Die Frage stellt sich nach der Neufassung des Art. 72 Abs. 2 in der Föderalismusreform nicht mehr.

<sup>49</sup> BVerfGE 106, 62 (145, 157, unter Berufung auf die Entstehungsgeschichte).

<sup>50</sup> BVerfGE 106, 62 (153 ff.): die angestrebte Verbesserung der Qualität in der Altenpflege genügte nicht (S. 153), eine (drohende) erhebliche Auseinanderentwicklung war nicht nachgewiesen (S. 154 f.).

<sup>51</sup> BVerfGE 111, 226 (265); anders insoweit das abw. Votum, S. 280.

<sup>52</sup> BVerfGE 112, 226 (244 ff.).

<sup>53</sup> BVerfGE 112, 226 (248).

<sup>54</sup> *Depenheuer* (Fn. 3), S. 183; *Isensee* (Fn. 21), S. 718.

oder die Pflegebedürftigen deutlich schlechter gestellt hätten als in andere Ländern wäre die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse in Frage gestellt gewesen<sup>55</sup>.

Schlechte, aber gleichwertige Lebensverhältnisse sind danach kein Grund für eine Intervention des Bundesgesetzgebers. Die Initiative für Verbesserung liegt vielmehr bei den Ländern, erst wenn ihre Gesetzgebung zu einer Zersplitterung führt, welche die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse beeinträchtigt, ist die Bundeskompetenz gegeben. Nach Text und Intention des Art. 72 Abs. 2 GG ist diese Auffassung des Bundesverfassungsgerichts kaum zu kritisieren.

Unterschiedliche Steuerbelastungen durch die Erbschaftsteuer berühren die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse in der Bundesrepublik kaum. Die Erbschaftsteuer beeinflusst das tägliche Leben der Bevölkerung nicht und kommt ohnehin nur für einen kleinen Teil des Volkes in Frage. Regelmäßig leben die Deutschen aus den Erträgen ihrer Arbeit (einschließlich der Renteneinkommen), nicht aus Erträgen von Vermögen. Mit Steuersätzen, welche das Leben und Verhalten der Menschen bestimmen, wird die Erbschaftsteuer nur für sehr wenige Personen relevant. Unterschiede in der erbschaftsteuerlichen Belastung führen nicht dazu, dass sich die Lebensverhältnisse in der Bundesrepublik in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinanderentwickeln<sup>56</sup>.

## **b) Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit**

### aa) Grundsätzliches

Die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit wirft zunächst die Frage auf, ob auch die Herstellung der Einheit gemeint ist oder ob nur die bereits erreichte Einheit gewahrt werden darf. Das engere Verständnis würde die Rechts- und Wirtschaftseinheit auf den status quo festschreiben und eine Ausweitung nur zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse zulassen. Der Wortlaut spricht für eine solche Auslegung, also für eine Differenzierung zwischen dem zulässigen Hinarbeiten auf

---

<sup>55</sup> BVerfGE 106, 62 (153 f.).

<sup>56</sup> *Wernsmann/Spornath* (Fn. 1), S. 833; auch S. 834, wo die Regelung der Bemessungsgrundlage für verfassungsrechtlich zweifelhaft erklärt wird, allerdings ohne Rücksicht darauf, dass die Bemessungsgrundlage ohnehin nur zusammen mit einer anderen Bundeskompetenz geregelt werden darf.

gleichwertige Lebensverhältnisse und dem bloßen Bewahren der erreichten Rechts- und Wirtschaftseinheit<sup>57</sup>. Jedoch kann Gefährdungen der Einheit aus Änderungen in den faktischen Verhältnissen oder aus gesetzgeberischen Maßnahmen der Länder in anderen Bereichen entgegengewirkt werden<sup>58</sup>. Das Bundesverfassungsgericht überträgt die restriktive Auslegung des Merkmals der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse auf die Merkmale Rechts- und Wirtschaftseinheit. "Weder die Zielvorgaben der Rechts- oder Wirtschaftseinheit noch das Tatbestandsmerkmal des gesamtstaatlichen Interesses geben dem Bundesgesetzgeber die Erlaubnis, ausschließlich zur Verfolgung von sonstigen Gemeinwohlinteressen oder auch nur mit dem allgemeinen Ziel einer Verbesserung der Lebensverhältnisse tätig zu werden<sup>59</sup>."

#### bb) Rechtseinheit

Rechtseinheit und Wirtschaftseinheit sind sich überschneidende Begriffe<sup>60</sup>.

Rechtseinheit zielt auf einheitliches Recht und eine funktionsfähige Rechtsgemeinschaft. Gesetzesvielfalt ist in einem Bundesstaat grundsätzlich normal, nicht dagegen eine Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen, die im Interesse sowohl des Bundes wie der Länder nicht hingenommen werden kann<sup>61</sup>. Einheitliche Rechtsregeln können erforderlich werden, wenn die unterschiedliche Behandlung desselben Lebenssachverhalts unter Umständen Rechtsunsicherheiten und damit unzumutbare Behinderungen für den länder übergreifenden Rechtsverkehr erzeugen kann<sup>62</sup>. Für die Altenpflegerausbildung hat das Bundesverfassungsgericht diese Voraussetzungen verneint<sup>63</sup>. Rechtssicherheit und Freizügigkeit müssen gewahrt bleiben<sup>64</sup>, jedoch

---

<sup>57</sup> Für bloß bewahrende Aktivität des Bundesgesetzgebers auf diesem Felde *Isensee* (Fn. 21), S. 720.

<sup>58</sup> *Oeter* (Fn. 7), Rn. 98 ff.

<sup>59</sup> BVerfGE 106, 62 (145).

<sup>60</sup> BVerfGE 106, 62 (146); *Isensee* (Fn. 21), S. 724.

<sup>61</sup> BVerfGE 106, 62 (145).

<sup>62</sup> BVerfGE 106, 62 (146); 111, 226 (254); dazu *Uhle* (Fn. 30), Rn. 34.

<sup>63</sup> BVerfGE 106, 62 (156).

<sup>64</sup> BVerfGE 111, 226 (254); 112, 226 (250); 113, 167 (198, (Sozialversicherung, Risikostrukturausgleich).

meinte das Bundesverfassungsgericht weder in der Entscheidung zum Juniorprofessor noch in der zu den Studiengebühren<sup>65</sup>, dass für diese Rechtsgüter hinreichende Gefahr bestehe. Anders wurde zur Sozialversicherung entschieden<sup>66</sup>.

Unterschiedliche Erbschaftsteuern stören die Freizügigkeit im Bundesgebiet nicht, und zwar weder die allgemeine noch die berufliche Freizügigkeit. Allerdings ist möglich, dass ein Steuerpflichtiger um niedrigerer Erbschaftsteuern willen eine Wohnung in einem steuergünstigeren Land vorzieht. Solche Anreize gehören jedoch zu den normalen Folgen unterschiedlicher Steuern. Steuern im allgemeinen gehören zu den Faktoren, welche ein Land attraktiv oder weniger attraktiv machen. Zusammen mit anderen Faktoren bestimmen sie die Lebensqualität und es gehört zu dem politischen Gestaltungsauftrag eines Landes die Faktoren insgesamt so zu gewichten, dass sich die Bevölkerung wohl fühlt.

Sollten sich gerade bei der Erbschaftsteuer technische Schwierigkeiten der Abgrenzung zwischen der Steuerpflicht in verschiedenen Ländern ergeben, gibt es als Abhilfe nicht nur Doppelbesteuerungsabkommen<sup>67</sup>, sondern auch Teilregelungen des Bundes, die sich auf das beschränken, was einheitlich geregelt werden muss<sup>68</sup>.

#### cc) Wirtschaftseinheit

Die Wahrung der Wirtschaftseinheit liegt im gesamtstaatlichen Interesse, wenn es um die Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik durch bundeseinheitliche Rechtssetzung geht<sup>69</sup>. Der Erlass von Bundesgesetzen zur Wahrung der Wirtschaftseinheit steht im gesamtstaatlichen Interesse, wenn Landesregelungen oder das Untätigbleiben der Länder erhebliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft mit sich bringen. Dies ist allerdings nicht schon dann der Fall, wenn die Länder sachlich nicht optimale Regelung wählen<sup>70</sup>, wohl aber, wenn die bundes-

---

<sup>65</sup> Vgl. vorstehende Fn. 64.

<sup>66</sup> Vgl. vorstehende Fn. 64.

<sup>67</sup> Auf deren Notwendigkeit weisen die Begründung zum Entwurf ebenso wie *Heun* (Fn. 25), S. 250, hin und versuchen damit, die Bundeskompetenz zu rechtfertigen.

<sup>68</sup> .Dazu o. bei Fn. 39 ff.

<sup>69</sup> BVerfGE 106, 62 (146); BVerfGE 112, 226 (249).

<sup>70</sup> BVerfGE 111, 226 (254).

gesetzliche Regelung dem Zweck dient, negative wirtschaftliche Auswirkungen aus unterschiedlichen Länderregelungen aufzufangen oder zu vermeiden<sup>71</sup>. Wichtig sind dem Bundesverfassungsgericht insbesondere Ausbildungs- und Zulassungsvoraussetzungen<sup>72</sup>. Es hat deshalb für das Altenpflegegesetz<sup>73</sup> und für die Sozialversicherung<sup>74</sup> die Bundeskompetenz bejaht, beim Juniorprofessor<sup>75</sup> und auch bei den Studiengebühren aber anders entschieden<sup>76</sup>. Steuerindizierte Standortverlagerungen berechtigen den Bund nur unter ganz besonderen Umständen zum Einschreiten. Nachteile hat ein Land vorbehaltlich eines Verstoßes gegen das Gebot gegenseitiger Rücksichtnahme in eigener Verantwortung zu bewältigen. Sollte der Steuerwettbewerb unfair oder ruinös werden, muss der Bund dies nicht dulden<sup>77</sup>.

Bei der Erbschaftsteuer dürften solche Gesichtspunkte keine Rolle spielen. Die Einheit des Wirtschaftsraums wird durch die Erbschaftsteuer kaum berührt. Wäre es anders, könnten unterschiedliche Erbschaftsteuern der Gliedstaaten, wie sie in der Schweiz und überwiegend in Form einer Kumulation von Bundes- und Landessteuern in den USA bestehen, nicht in einem einheitlichen Wirtschaftsraum erträglich sein.

Das GG lässt im Übrigen erkennen, dass wirtschaftspolitisch wirksame Normen unterschiedlich sein dürfen. In der Föderalismusreform I wurde der Geltungsbereich des Art. 72 Abs. 2 GG stark verengt und für die konkurrierende Bundeskompetenz in Art. 74 Abs. 1 auf bestimmte ausdrücklich aufgeführte Tatbestände beschränkt. Unter den Kompetenzen, für die Art. 72 Abs. 2 GG weiterhin gilt, findet sich das Recht der Wirtschaft (Art. 74 Abs. 1 Nr. 11). Damit ist jedenfalls das öffentliche Wirtschaftsrecht unter den Vorbehalt des Art. 72 Abs. 2 GG gestellt und damit grund-

---

<sup>71</sup> BVerfGE 106, 62 (156 f.).

<sup>72</sup> BVerfGE 106, 62 (147, unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte); auch Sondervotum BVerfGE 111, 226 (280). Dazu krit. *Deppenheuer* (Fn. 3), S. 185, der meint, als Folge der Rechtsvielfalt müssten wirtschaftliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft zu erwarten sein.

<sup>73</sup> BVerfGE 106, 62 (156 ff.).

<sup>74</sup> BVerfGE 113, 167 (198, in der Sache wegen Änderung des Art. 72 Abs. 2 GG überholt).

<sup>75</sup> BVerfGE 111, 226 (267).

<sup>76</sup> BVerfGE 112, 226 (248 ff.).

<sup>77</sup> In diesem Sinne *Hey* (Fn. 38), S. 39.

sätzlich der Landeskompetenz zugewiesen. Aus differenzierender wirtschaftspolitischer Wirkung von Steuern kann danach kein Argument für eine Bundeszuständigkeit hergeleitet werden.

### **III. Ergebnis**

Es gibt daher keine Rechtfertigung für eine bundesrechtliche Vollregelung der Erbschaftsteuer. Ob Teilregelungen, etwa zur Vermeidung von Doppelbesteuerung erforderlich und zulässig wären, wäre gesondert zu prüfen.

### **B Art. 125a Abs. 2 GG als Kompetenzgrundlage**

Nach Art. 125a Abs. 2 GG gilt Recht, das auf Grund des Art. 72 Abs. 2 GG in der bis zum 15. November 1994 geltenden Fassung erlassen worden ist, aber wegen der Änderung des Art. 72 Abs. 2 nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden könnte, als Bundesrecht fort. Durch Bundesgesetz kann bestimmt werden, dass es durch Landesrecht ersetzt werden kann.

Wäre das ErbStG es nicht vom Bundesverfassungsgericht im Beschluss vom 7.11.2006 beanstandet worden, würde es unverändert fortgelten, wobei allerdings dahinstehen muss, ob die erheblichen Änderungen von 1997, welche nach der Novellierung des Art. 72 Abs. 2 GG, aber vor Einsetzen der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht verfügt wurden, den Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 GG genügten.

In seinem Urteil zum Ladenschlussgesetz<sup>78</sup> hat sich das Bundesverfassungsgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob und inwieweit die Übergangsregelung des Art. 125a Abs. 2 nicht nur das Fortgelten des Bundesrechts anordnet, sondern dem Bundesgesetzgeber auch eine Fortentwicklung dieses Bundesrechts gestattet. Das Gericht hat diese Frage mit erheblichen Einschränkungen bejaht: Der Bund muss danach die Substanz des bestehenden Rechts bewahren. Seine Änderungskompetenz ist, sofern die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG nicht gegeben sind, eng auszulegen und an die Beibehaltung der wesentlichen Elemente der in dem fortgeltenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung geknüpft<sup>79</sup>.

Der Bundesgesetzgeber hätte danach sogar die Möglichkeit, das ErbStG zu ändern, dies allerdings nur in Einzelheiten, welche die Substanz des Gesetzes nicht berühren. Erlaubt sind schlichte Anpassungen an veränderte Verhältnisse<sup>80</sup>.

Das ErbStG und das BewG sind vor der Neufassung des Art. 72 Abs. 2 GG erlassen worden. Keine ihrer Bestimmungen ist durch das Bundesverfassungsgericht für nichtig erklärt worden. Das Bundesverfassungsgericht hat lediglich erklärt, dass § 19

---

<sup>78</sup> BVerfGE 111, 10.

<sup>79</sup> BVerfGE 111, 10 (31); 111, 226 (269, Juniorprofessor); ähnlich 112, 226 (250, Studiengebühren); auch 110, 141 (175, Kampfhunde, erstmalige Regelung, wenn auch im vorhandenen StGB)

<sup>80</sup> Uhle (Fn. 21), S. 378.



Abs. 1 der ErbStG i.d.F. von 1997 mit Art. 3 Abs. 1 GG insofern unvereinbar ist, als er die Erwerber von Vermögen, das nach dem ErbStG und dem BewG bewertet wird, unabhängig von der jeweiligen Vermögensart mit einheitlichen Steuersätzen belastet. Materiell beanstandet wurde die ungleiche Bewertung der verschiedenen Vermögensarten. Das ErbStG ist danach nur noch bis 31.12.2008 anwendbar.

Damit stellt sich die Frage, ob eine bundesrechtliche Regelung des Erbschaftsteuerrechts als Fortentwicklung des derzeit noch anwendbaren ErbStG zulässig wäre. Wären die Korrekturen, welche vom Bundesverfassungsgericht gefordert wurden, nur Einzeländerungen, welche die Substanz des Gesetzes nicht berührten, könnte eine "Sanierung" durch Bundesgesetz noch zulässig sein.

Änderungen die, nicht den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG entsprechen, müssen also einerseits den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts hinsichtlich der gleichmäßigen Besteuerung genügen, haben aber andererseits die wesentlichen Elemente der bisherigen Regelung beizubehalten. Diese Frage ist für den vorgesehenen Gesetzentwurf und für Minimalkorrekturen zur "Sanierung" getrennt zu stellen.

### **I. Vorgesehener Text des Entwurfs**

Der Text der Vorlage bringt für die Erbschaftsteuer sehr erhebliche Änderungen. Verändert werden die Freibeträge, die Steuersätze, und zwar insbesondere die Steuersätze in den Steuerklassen II und III, wichtige neue Vorschriften in den §§ 13a – 13c gewähren erhebliche Steuervergünstigungen. Außerdem wird das BewG so geändert, dass für Grund- und Betriebsvermögen neue und im Allgemeinen erheblich höhere Werte anzusetzen sind.

Die Änderungen des BewG sind als Teil der Änderung des Erbschaftsteuerrechts und damit unter dem Blickwinkel des Art. 72 Abs. 2 GG wie Änderungen des ErbStG zu behandeln. Für das Bewertungsrecht gibt es keine besondere Bundeskompetenz. Vielmehr ist der Bund zu Regelungen der Bewertung nur im Rahmen

seiner Kompetenz für die Steuergesetzgebung zuständig<sup>81</sup>. Dies zeigt schon deutlich § 1 des BewG<sup>82</sup>.

Damit überschreitet die Vorlage den Rahmen, den das Bundesverfassungsgericht für die Fortentwicklung von nicht mehr kompetenzgemäßem Bundesrecht gesetzt hat. Es handelt sich nicht mehr um Einzeländerungen, welche die Substanz des Gesetzes nicht berühren.

## II. Korrekturen nur zur „Sanierung“

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 7.11.2006 zwar die Anwendung des § 19 Abs. 1 ErbStG beanstandet, aber im Grunde – ebenso wie in der Entscheidung zur Vermögensteuer<sup>83</sup> – auf die Bewertung gezielt, die sich aus dem Bewertungsgesetz ergibt. Der „Schaden“ könnte mit einer Korrektur des Bewertungsgesetzes behoben werden, allerdings unter Verzicht auf weitere politische Gestaltung durch Änderungen im ErbStG.

Das Problem, ob wesentliche Elemente des Erbschaftsteuerrechts bewahrt würden, oder ob eine grundlegende Neuregelung vorläge, welche den Rahmen einer kleineren Änderung sprengen würde, ist jedoch damit noch nicht entschieden.

Erbschaftsteuer und Bewertung sind materiell als eine Einheit anzusehen. Wird die Erbschaftsteuer durch eine Änderung der Bewertung materiell wesentlich verändert, wird der Rahmen von Einzeländerungen, welche die Substanz des Gesetzes nicht berühren, überschritten.

Die Bewertungsvorschriften sind für die Erbschaftsteuer von fundamentaler Bedeutung. Gerade deshalb, weil die Bewertung so wichtig ist und dem Gleichheitssatz widerspricht, kam es zur Beanstandung des Bundesverfassungsgerichts. Die Neure-

---

<sup>81</sup> In diesem Sinne Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 17. Aufl. 1995, § 1 BewG Rn. 1.

<sup>82</sup> (1) Die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 2 bis 16) gelten für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden.

(2) Die allgemeinen Bewertungsvorschriften gelten nicht, soweit im Zweiten Teil dieses Gesetzes oder in anderen Steuergesetzen besondere Bewertungsvorschriften enthalten sind.

<sup>83</sup> BVerfGE 93, 12<sup>1</sup>; dort wurde § 10 Abs. 1 VermStG beanstandet

gelung, welche das Bundesverfassungsgericht verlangt, Steuererhebung aufgrund realistischer zeitnaher Werte, ändert die Steuerbelastung der Bürger grundlegend und kann nicht mehr als Einzeländerung, welche die Substanz des Gesetzes nicht berühren, bezeichnet werden.

Eine Sanierung allein durch Änderungen des BewG, die praktisch im Wesentlichen auf die vorgesehenen Änderungen hinauslaufen müsste, ist daher nicht möglich.

Nicht ganz auszuschließen ist jedoch folgende Überlegung: Die Bewertungsvorschriften für eine Steuer, deren Wirkung und Durchsetzung sich auf das gesamte Bundesgebiet erstreckt, gehören zu den Teilen des Erbschaftsteuerrechts, für welche die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG zur Wahrung der Rechtseinheit gegeben sind<sup>84</sup>. Nimmt man das an, kann die Erbschaftsteuer aufgrund der geänderten Bewertungsvorschriften und ohne sonstige politisch relevante Änderungen weiter erhoben werden. Ob dieses Ergebnis mit der daraus folgenden erheblich höheren Besteuerung politisch erwünscht wäre, ist eine andere Frage.

### **C Landeskompetenz für die Erbschaftsteuer**

Nach den bisherigen Ergebnissen hat der Bund weder die Kompetenz, die Erbschaftsteuer neu zu ordnen, noch darf er solche Korrekturen im Bewertungsrecht verfügen, welche den materiellrechtlichen Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts genügen könnten. Danach sind die Länder für die Materie kompetent, wenn auch unter Vorbehalt gewisser Koordinierungsregeln des Bundes, die sich als notwendig erweisen könnten. Ob für die Länder wegen des noch bestehenden und nicht für nichtig erklärten Bundesrechts eine Sperrwirkung besteht, ist allerdings noch nicht beantwortet.

Da es sich um ein Bundesgesetz handelt, das früher als solches erlassen werden durfte, aber jetzt wegen Art. 72 Abs. 2 GG n.F. nicht mehr zulässig ist, muss das Hindernis des Art. 125a Abs. 2 GG überwunden werden.

Die Frage ist, ob nicht für nichtig, aber vom Bundesverfassungsgericht für unanwendbar erklärte Bestimmungen die Gesetzgebung der Länder hindern können, und

---

<sup>84</sup> In diesem Sinne Hey (Fn. 38), S. 39; zweifelnd Wernsmann/Spernath (Fn. 1), S. 834, wo jedenfalls kleinere Unterschiede in der Bewertung für erträglich gehalten werden.

zwar auch dann, wenn der Bund nicht in der Lage ist, die Bestimmungen so zu ändern, dass sie wieder angewendet werden dürfen.

Würde diese Frage bejaht, käme es zu einem nicht mehr auflösbaren Dilemma und – wenn der Bund nicht einlenkte und nach Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG bestimmte, dass das Bundesrecht durch Landesrecht ersetzt werden könne<sup>85</sup> – zu einem Stillstand der Gesetzgebung.

Ein solches widersinniges Ergebnis kann nicht richtig sein. Die Verfassung darf nicht so ausgelegt werden, dass sie zur Funktionsunfähigkeit der Steuergesetzgebung führt.

Allenfalls lässt sich diskutieren, ob die Länder die Erbschaftsteuer bereits für die Zeit neu regeln dürfen, für die das Bundesverfassungsgericht die Erhebung der Steuer nach dem bisherigen Recht noch zugelassen hat, d.h. für die Zeit bis Ende 2008.

Das Bundesverfassungsgericht gewährt häufig bei Beanstandungen Übergangsfristen, während derer das bisherige verfassungswidrige Recht noch angewendet werden darf. Diese Übergangsfristen sind Höchstfristen, die nicht überschritten werden dürfen, aber nicht voll genutzt werden müssen. Vielmehr ist erwünscht, dass ein verfassungsmäßiger Zustand möglichst bald erreicht wird. Das spricht dafür, eine Landeskompetenz schon für den jetzigen Zeitpunkt zu bejahen. Die Frage hat aber für die Erbschaftsteuer wenig praktische Bedeutung, denn Landesrecht zu schaffen, das schon vor dem 1.1.2009 angewendet werden könnte, ist angesichts der fortgeschrittenen Zeit schon kaum mehr möglich.



---

<sup>85</sup> BVerfGE 111, 10 (31, Ladenschluss) sieht das Ermessen des Bundes, den Ländern die Regelung zu überlassen, eingeschränkt. Wenn eine bloße Modifikation nicht mehr ausreicht und eine Neukonzeption erforderlich ist, soll der Bund verpflichtet sein, den Ländern die Neuregelung zu ermöglichen. Dazu *Uhle* (Fn. 21), S. 377; *ders.*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 125a Rn. 45.