

Bestehende Steuergesetze ohne gleichmäßige Anwendung ?

**Verfassungsrechtliche Untersuchung zur Belastungsgleichheit, zum
strukturellen Vollzugsdefizit und zur Schenkungsteuer im
Familienbereich**

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

Stand: Juni 2026

www.steuerrecht.com

Inhalt

I. Ausgangspunkt und Arbeitsthese.....	4
II. Kapitel 1: Die Vermögensteuer – nicht abgeschafft, sondern mangels verfassungsgemäßer Neuregelung nicht mehr erhoben	5
1. Formeller Fortbestand des Vermögensteuergesetzes	5
2. Die Einheitswertproblematik als Gleichheitsproblem.....	6
3. Vermögensteuer, Eigentumsschutz und Sollertrag	7
4. Weitergeltungsanordnung und gesetzgeberisches Unterlassen	8
III. Kapitel 2: Das Zinsurteil – von der materiellen Steuerpflicht zur tatsächlichen Durchsetzungsgleichheit	9
1. Ausgangslage: Steuerpflichtige Zinseinkünfte und praktisch defizitäre Kontrolle.....	9
2. Belastungsgleichheit als Einheit von Norm und Vollzug	10
3. Das strukturelle Vollzugsdefizit und seine Rechtsfolge.....	11
4. Fortentwicklung in der Spekulationsgewinnentscheidung.....	12
IV. Kapitel 3: Verfassungsrechtliche Maßstäbe für Steuern, die nicht gleichmäßig erhoben werden	14
1. Steuerstaat, Gesetzesbindung und Kompetenzordnung	14
2. Art. 3 Abs. 1 GG als zentrales Lastengleichheitsgebot.....	15
3. Bewertungs- und Bemessungsgleichheit.....	15
4. Typisierung, Pauschalierung und ihre Grenzen	17
5. Steuervergünstigungen, Verschonungen und Rechtfertigungslast.....	17
6. Gesetzgebung und Steuerüberwachung als einheitliche Verantwortung	18
7. Das Prüfungsprogramm des strukturellen Vollzugsdefizits.....	19
8. Abgrenzung: Keine Gleichheit im Unrecht und kein Anspruch auf Nichterfassung	21
9. Rechtsfolgen: Auslegung, Vorlage, Unvereinbarkeit, Nichtigkeit und Nichterhebung.....	22
10. Konsequenzen für den Gesetzgeber	23
V. Kapitel 4: Anwendung auf die Schenkungsteuer im familiären Bereich	24
1. Ausgangsnorm: freigebige Zuwendung, Freibeträge und Zehnjahreszeitraum	24
2. Sichtbarkeit und Anzeigepflichten	25
3. Der Fall des 20.000-Euro-Ostergeschenks.....	26
4. Unterhalt, Ausbildung und Schenkung: dogmatische Grenzlinien	27

5. Ehegattenzuwendungen zwischen Familienunterhalt und Vermögensübertragung.....	28
6. Vermögenskonzentration und Generationsverschiebung.....	29
7. Prüfung am Maßstab des strukturellen Vollzugsdefizits.....	30
8. Keine einfache Übertragung des Zinsurteils, aber eine gleichheitsrechtliche Warnfunktion	31
9. Reformoption: Rücknahme der Schenkungsteuer im Kernbereich von Ehe und Familie	32
10. Missbrauchssicherung und Abgrenzung	33
VI. Ergebnis und Formulierungsvorschlag	34

I. Ausgangspunkt und Arbeitsthese

Das Steuerrecht kennt Normen, die rechtlich fortbestehen, deren Anwendung aber aus verfassungsrechtlichen Gründen ausgesetzt, unterlassen oder jedenfalls in ihrer praktischen Legitimation zweifelhaft wird. Dieses Phänomen ist nicht mit der bloßen politischen Nichtanwendung einer Steuer gleichzusetzen. Es betrifft vielmehr die innere Grenze staatlicher Steuergewalt: Der Gesetzgeber darf steuerliche Belastungen nicht nur abstrakt gleich formulieren, sondern muss sie in einem Erhebungs- und Kontrollsystem anordnen, das den typischen Belastungserfolg gleichheitsgerecht erwarten lässt.¹

Die Untersuchung geht von einer dreistufigen These aus. Erstens zeigt die Vermögensteuer, dass ein Steuergesetz formell fortbestehen kann, wenn die Anwendung an gleichheitswidrigen Bewertungsmaßstäben scheitert. Zweitens zeigt das Zinsurteil, dass die Gleichheit der Steuerpflicht die Gleichheit des tatsächlichen Vollzugs einschließt. Drittens ist zu prüfen, ob die Schenkungsteuer im familiären Nahbereich an eine vergleichbare Grenze stößt, weil typische Vermögensverschiebungen zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern weder vollständig sichtbar noch ohne unverhältnismäßigen Eingriff in die Privatsphäre kontrollierbar sind.

Der Gedanke ist bewusst zugespitzt. Er behauptet nicht, dass jede Unvollkommenheit des Steuerverfahrens die Steuerpflicht entfallen lässt. Das wäre mit der ständigen Rechtsprechung unvereinbar. Entscheidend ist vielmehr, ob die konkrete gesetzliche Belastungsentscheidung strukturell auf eine Vollzugswirklichkeit trifft, in der gleichartige Sachverhalte in erheblichem Umfang

¹ Grundlegend BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268 ff. – Zinsurteil.

unterschiedlich behandelt werden, ohne dass diese Differenz in der Norm selbst offen entschieden, gerechtfertigt und kontrollierbar ausgestaltet wäre.²

Für die Schenkungsteuer bedeutet dies: Die Steuerbarkeit freigebiger Zuwendungen in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist als solche nicht zweifelhaft. Zweifelhaft ist aber, ob der Staat im engsten Familienbereich eine Steuer auf alltägliche und lebensgestaltende Vermögensverschiebungen normieren darf, wenn er zugleich auf eine Überwachung verzichten muss, die zur gleichmäßigen Durchsetzung erforderlich wäre. Das Problem verschärft sich in vermögenden Familien, in denen Ausbildungsfinanzierung, Wohnraumfinanzierung, Mobilität, Reisen, Konsum und Vermögensausstattung fließend ineinander übergehen.

II. Kapitel 1: Die Vermögensteuer – nicht abgeschafft, sondern mangels verfassungsgemäßer Neuregelung nicht mehr erhoben

1. Formeller Fortbestand des Vermögensteuergesetzes

Die Vermögensteuer ist ein besonders anschaulicher Ausgangspunkt, weil sie im allgemeinen Sprachgebrauch häufig als „abgeschafft“ bezeichnet wird, obwohl diese Beschreibung juristisch ungenau ist. Das Vermögensteuergesetz ist nicht durch ein Aufhebungsgesetz beseitigt worden. Die Vermögensteuer ist auch nicht als Steuerart aus der Finanzverfassung verschwunden. Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG rechnet das Aufkommen der Vermögensteuer weiterhin den Ländern zu. Der verfassungsrechtliche Steuertyp existiert daher fort; das einfachgesetzliche Vermögensteuergesetz besteht ebenfalls fort. Gleichwohl wird die Steuer seit dem Veranlagungszeitraum 1997 nicht mehr erhoben.³

² Zum Ausnahmecharakter der Annahme eines strukturellen Vollzugsdefizits vgl. BFH, Urt. v. 16.09.2021 – IV R 34/18, BFHE 274, 330, Rz. 58 ff.

³ Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG; vgl. auch BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

Der Grund liegt nicht in einer finanzpolitischen Streichung, sondern in einer verfassungsgerichtlich festgestellten Gleichheitswidrigkeit der damaligen Bemessungsgrundlagen. Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 22. Juni 1995 die Vermögensteuer nicht als solche verworfen. Es hat vielmehr beanstandet, dass die Steuer bei einheitlichem Steuersatz auf Bewertungsgrundlagen beruhte, die unterschiedliche Vermögensarten in ihrer Relation zueinander nicht mehr realitätsgerecht abbildeten.⁴

Die Entscheidung trifft den Kern einer jeden substanz- oder vermögensbezogenen Steuer: Wenn der Gesetzgeber sämtliche steuerpflichtigen Vermögensgegenstände einem einheitlichen Tarif unterwirft, muss die Bemessungsgrundlage die wirtschaftlichen Einheiten so erfassen, dass ihre Werte zueinander in einem realitätsgerechten Verhältnis stehen. Anderenfalls wird der einheitliche Steuersatz zu einer bloßen Fassade. Die eigentliche Belastung bestimmt sich dann nicht mehr nach dem Gesetz, sondern nach der Zufälligkeit veralteter oder ungleich fortgeschriebener Bewertungsmaßstäbe.

2. Die Einheitswertproblematik als Gleichheitsproblem

Im Mittelpunkt stand die Bewertung des Grundvermögens. Während Kapitalvermögen typischerweise mit Nominal- oder Verkehrswerten erfasst werden konnte, beruhte die Bewertung von Grundstücken auf Einheitswerten, die den tatsächlichen Verkehrswerten in vielen Fällen weit hinterherliefen. Damit wurden Inhaber von Grundvermögen im Verhältnis zu Inhabern anderer Vermögensarten systematisch begünstigt. Die Ungleichheit lag nicht lediglich in einzelnen Bewertungsfehlern, sondern im System der Bemessungsgrundlagen selbst.⁵

⁴ BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, Leitsatz 1.

⁵ Zur Parallelproblematik der Einheitsbewertung bei der Erbschaftsteuer vgl. BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

Das Bundesverfassungsgericht knüpfte seine Prüfung an Art. 3 Abs. 1 GG an. Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt im Steuerrecht eine gleichmäßige Lastenzuteilung nach Maßgabe der gesetzlichen Belastungsentscheidung. Besteuert der Gesetzgeber Vermögen, so darf er nicht einzelne Vermögensarten durch unrealistische Bewertungsabschläge faktisch aus der Steuerbemessung herausnehmen. Bewertungsrecht ist in diesem Sinne kein technisches Nebenrecht, sondern integraler Bestandteil der steuerlichen Belastungsentscheidung.

Die Gleichheitswidrigkeit der Vermögensteuer war besonders gravierend, weil die Ungleichbehandlung nicht offen als Begünstigung bestimmter Vermögensarten normiert war. Eine politisch gewollte Verschonung von Grundvermögen hätte der Gesetzgeber als Ausnahme ausgestalten, begründen und an den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG messen lassen müssen. Stattdessen blieb die Privilegierung im Bewertungsrecht verborgen. Genau diese verdeckte Begünstigung entzieht sich der demokratischen und verfassungsgerichtlichen Kontrolle in besonderer Weise.

3. Vermögensteuer, Eigentumsschutz und Sollertrag

Neben Art. 3 Abs. 1 GG berührte die Vermögensteuer auch die vermögensrechtliche Freiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG und die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG. Das Bundesverfassungsgericht hat die Vermögensteuer als wiederkehrende Steuer auf ruhendes Vermögen eingeordnet, das regelmäßig aus bereits versteuertem Einkommen gebildet worden ist. Eine solche Steuer greift nicht erst bei einer konfiskatorischen Wirkung in grundrechtlich geschützte Vermögenspositionen ein. Sie belastet bereits die Verfügungs- und Nutzungsbefugnis des Eigentümers.⁶

Die Entscheidung ist deshalb nicht allein als Bewertungserkenntnis zu lesen. Sie enthält zugleich eine Aussage über die Grenze wiederkehrender

⁶ BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137 ff.

Vermögensbesteuerung: Die Vermögensteuer muss grundsätzlich aus den typischerweise erzielbaren Erträgen des Vermögens entrichtet werden können. Dieser Gedanke des Sollertrags dient nicht der vollständigen Immunisierung des Vermögensstamms. Er verhindert aber, dass eine nominell geringe Vermögensteuer in einer Phase niedriger Erträge oder bei ertragsschwachen Vermögensgegenständen zur Substanzsteuer ohne hinreichende Rechtfertigung wird.

Für die hier interessierende Fragestellung ist entscheidend, dass das Bundesverfassungsgericht die Steuer nicht wegen einer politischen Ablehnung von Vermögensbesteuerung beanstandete. Die Steuerart blieb verfassungsrechtlich möglich. Unzulässig war die konkrete, gleichheitswidrige und bewertungsrechtlich nicht mehr tragfähige Ausgestaltung. Damit entsteht ein rechtlich eigenständiger Zwischenzustand: Das Steuergesetz existiert, aber seine Anwendung wird verfassungsrechtlich blockiert, solange der Gesetzgeber die Grundlagen nicht neu ordnet.

4. Weitergeltungsanordnung und gesetzgeberisches Unterlassen

Das Bundesverfassungsgericht erklärte die Regelungen nicht mit sofortiger Wirkung für nichtig, sondern ordnete eine befristete Fortgeltung bis zum 31. Dezember 1996 an. Diese Technik der Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung dient dem Schutz geordneter Haushalts- und Verwaltungsabläufe. Sie respektiert zugleich die Gestaltungsverantwortung des Gesetzgebers, der entscheiden muss, ob und wie er eine verfassungsgemäße Neuregelung schafft.⁷

Der Gesetzgeber hat diese Neuregelung nicht vorgenommen. Daraus folgte nicht die Aufhebung des Vermögensteuergesetzes, sondern die praktische Nichterhebung der Steuer ab 1997. Der Unterschied ist erheblich. Eine abgeschaffte Steuer kann nur

⁷ Zur verfassungsprozessualen Technik der Fortgeltungsanordnung im Steuerrecht vgl. neben BVerfGE 93, 121 auch BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 – Grundsteuer.

durch neues Gesetz wieder eingeführt werden. Eine nicht erhobene Steuer, deren Gesetz fortbesteht, könnte demgegenüber grundsätzlich durch verfassungsgemäße Neuregelung der maßgeblichen Bewertungs-, Tarif- und Erhebungsregeln wieder aktiviert werden. Politisch wäre dies ein neuer Belastungsakt; dogmatisch knüpfte er an einen fortbestehenden Steuertyp an.

Die Vermögensteuer zeigt damit die erste Kategorie bestehender Steuergesetze ohne Anwendung: Die Norm ist nicht wegen fehlender Gesetzgebungskompetenz verschwunden, sondern wegen eines verfassungswidrigen Gleichheitsbruchs in der Bemessungsgrundlage suspendiert. Das ist eine andere Lage als bei einer nichtigen Steuer, die mangels Kompetenz nie wirksam erhoben werden durfte, wie es etwa bei der Kernbrennstoffsteuer der Fall war.⁸

Für die weitere Untersuchung folgt aus Kapitel 1: Die Gleichheit steuerlicher Belastung endet nicht bei der abstrakten Steuerpflicht. Sie verlangt eine realitätsgerechte Bemessungsgrundlage. Wo der Gesetzgeber Vermögensgegenstände oder Vermögensvorgänge nach Maßstäben erfasst, die in der Lebenswirklichkeit nicht gleichheitsgerecht tragen, kann das Gesetz in seinem Vollzug versagen, ohne dass es formell aufgehoben sein muss.

III. Kapitel 2: Das Zinsurteil – von der materiellen Steuerpflicht zur tatsächlichen Durchsetzungsgleichheit

1. Ausgangslage: Steuerpflichtige Zinseinkünfte und praktisch defizitäre Kontrolle

Das Zinsurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Juni 1991 ist die zentrale Entscheidung zur verfassungsrechtlichen Bedeutung des Steuervollzugs. Zinseinkünfte waren materiell-rechtlich einkommensteuerpflichtig. Der

⁸ BVerfG, Beschl. v. 13.04.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 – Kernbrennstoffsteuer.

Steuertatbestand war also nicht unklar. Das Problem lag auf der Ebene der Durchsetzung. Die Erfassung von Kapitaleinkünften beruhte weitgehend auf der Erklärungstreue der Steuerpflichtigen. Zugleich bestanden rechtliche und tatsächliche Hindernisse, die eine wirksame Verifikation gerade gegenüber Banken und Sparkassen erschwerten.⁹

Die damalige Rechtslage war durch den sogenannten Bankenerlass und durch ein Verständnis des steuerlichen Bankgeheimnisses geprägt, das Kontrollmitteilungen und Ermittlungen gegenüber Kreditinstituten erheblich begrenzte. Der Staat normierte mithin eine Steuerpflicht, richtete das Erhebungsverfahren aber so ein, dass die Nichtdeklaration in erheblichem Umfang folgenlos bleiben konnte. Die Steuerpflicht wurde dadurch faktisch zu einer Steuer auf Ehrlichkeit. Wer seine Zinsen erklärte, wurde belastet; wer sie verschwieg, konnte vielfach mit Entdeckungslosigkeit rechnen.¹⁰

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Lage nicht als bloßes Vollzugsversagen einzelner Finanzämter behandelt. Maßgeblich war, dass die Erhebungsregelung strukturell gegen die Durchsetzung des materiellen Steueranspruchs wirkte. Der Widerspruch zwischen Normbefehl und Erhebungsrealität war dem Gesetzgeber zuzurechnen, weil er die Kontrollmöglichkeiten selbst begrenzt oder jedenfalls nicht hinreichend ausgestaltet hatte.

2. Belastungsgleichheit als Einheit von Norm und Vollzug

Die dogmatische Leistung des Zinsurteils liegt in der Verbindung von normativer und tatsächlicher Gleichheit. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt im Steuerrecht nicht nur, dass Steuerpflichtige auf der Ebene des Gesetzes gleich behandelt werden. Der

⁹ BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

¹⁰ Zur historischen Rolle des Bankenerlasses und des § 30a AO a.F. vgl. BVerfGE 84, 239, 276 ff.; § 30a AO a.F. wurde später aufgehoben.

Gleichheitssatz verlangt auch, dass diese gesetzliche Belastung typischerweise tatsächlich durchgesetzt wird. Die Besteuerungsgleichheit besteht damit aus zwei Komponenten: der Gleichheit der gesetzlichen Steuerpflicht und der Gleichheit ihrer Durchsetzung in der Steuererhebung.¹¹

Diese Aussage ist von erheblicher Tragweite. Sie durchbricht eine rein formale Sichtweise, nach der die Verfassung mit der abstrakten Norm zufrieden sein könnte. Das Steuerrecht ist Masseneingriffsrecht. Seine Legitimität hängt nicht nur davon ab, ob der Tatbestand plausibel formuliert ist, sondern auch davon, ob die staatliche Verwaltung in der Lage und verpflichtet ist, gleichartige Sachverhalte gleich zu erfassen. Der Gesetzgeber darf deshalb nicht sehenden Auges eine Steuerpflicht anordnen, deren Vollzug von der Zufälligkeit der Sichtbarkeit oder von der individuellen Steuerehrlichkeit abhängt.

Das Gericht entwickelte in diesem Zusammenhang das Verifikationsprinzip. Das Deklarationsprinzip bleibt zwar unverzichtbar; der Steuerpflichtige muss seine steuererheblichen Tatsachen erklären. Doch ein reines Deklarationssystem genügt nicht, wenn die materiell steuerbaren Vorgänge ohne flankierende Kontrollinstrumente in erheblichem Umfang verborgen bleiben. Der Gesetzgeber muss die Erklärungspflicht durch Kontrollmöglichkeiten abstützen, die im typischen Fall ein angemessenes Entdeckungsrisiko schaffen.

3. Das strukturelle Vollzugsdefizit und seine Rechtsfolge

Besonders bedeutsam ist die Rechtsfolge. Das Bundesverfassungsgericht beschränkte sich nicht darauf, die Verwaltung zu besserem Vollzug anzuhalten. Es stellte vielmehr klar, dass eine dem Gesetzgeber zurechenbare Erhebungsregelung, die dem materiellen Besteuerungsanspruch strukturell entgegenläuft, die

¹¹ BVerfGE 84, 239, 268: Gleichheit der normativen Steuerpflicht und Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung.

Gleichheitswidrigkeit auf die materielle Steuernorm selbst durchschlagen lässt. Die Steuerpflicht bleibt dann nicht nur schlecht vollzogen; sie ist in ihrer konkreten gesetzlichen Ausgestaltung verfassungswidrig.¹²

Die Begründung ist zwingend: Eine materielle Steuerpflicht, die der Gesetzgeber mit einem unzureichenden, gegenläufigen oder bewusst kontrollarmen Erhebungssystem verbindet, erzeugt keine gleichmäßige Last. Der Gesetzgeber trifft die Belastungsentscheidung dann nicht mehr vollständig im Gesetz. Die tatsächliche Lastenverteilung ergibt sich aus Vollzugszufällen, Informationsasymmetrien und Entdeckungsrisiken. Das verletzt Art. 3 Abs. 1 GG, weil Gleichheit im Steuerrecht nicht nur Gleichheit vor dem Gesetz, sondern Gleichheit durch das Gesetz und seine Durchführung ist.

Das Zinsurteil begründete jedoch keinen allgemeinen Anspruch auf Nichtbesteuerung, sobald Verwaltungsvollzug unvollkommen ist. Es verlangt vielmehr ein qualitativ besonderes Defizit. Dieses Defizit muss strukturell sein, also im gesetzlichen Erhebungsdesign angelegt oder dem Gesetzgeber jedenfalls zurechenbar. Es muss sich auf die typische Durchsetzung der Steuerpflicht auswirken. Und es muss eine erhebliche Ungleichheit zwischen ehrlichen und nicht ehrlichen oder zwischen sichtbaren und unsichtbaren Steuerpflichtigen erzeugen.

4. Fortentwicklung in der Spekulationsgewinnentscheidung

Die Entscheidung zur Besteuerung privater Spekulationsgeschäfte mit Wertpapieren für die Jahre 1997 und 1998 bestätigt und präzisiert die Linie des Zinsurteils. Auch dort waren Gewinne materiell steuerpflichtig. Die Finanzverwaltung konnte die Angaben aber nur unzureichend verifizieren. Das Bundesverfassungsgericht sah in

¹² BVerfGE 84, 239, Leitsatz 3.

der damaligen Ausgestaltung ein strukturelles Erhebungsdefizit und erklärte die Norm insoweit für nichtig.¹³

Die Spekulationsgewinnentscheidung ist für die Methodik wichtig, weil sie stärker zwischen bloßer empirischer Ineffizienz und normativem Defizit unterscheidet. Nicht jede geringe Prüfungsdichte, nicht jede unzureichende Ausstattung der Finanzverwaltung und nicht jeder Steuerbetrug führen zur Verfassungswidrigkeit. Entscheidend ist ein normativer Widerspruch: Das Gesetz ordnet eine Belastung an, gestaltet aber die Erhebung so aus, dass die Belastung im Regelfall nicht gleichmäßig durchgesetzt werden kann.

Damit steht das Zinsurteil nicht isoliert. Es bildet zusammen mit der Spekulationsgewinnentscheidung die Grundlage einer Dogmatik, die man als verfassungsrechtliche Vollzugsverantwortung des Steuergesetzgebers bezeichnen kann. Der Gesetzgeber darf nicht nur Steuern erfinden und Tatbestände formulieren. Er muss zugleich die administrative Infrastruktur, die Ermittlungsbefugnisse, die Anzeige- und Mitwirkungspflichten und gegebenenfalls Drittmeldeverfahren so gestalten, dass der Belastungsanspruch realistisch gleichheitsgerecht vollzogen werden kann.

Aus Kapitel 2 folgt daher die zweite Leitlinie für die spätere Prüfung der Schenkungsteuer: Ein Steuertatbestand kann gleichheitsrechtlich zweifelhaft werden, wenn seine Anwendung im Kernbereich der typischen Lebenswirklichkeit nur punktuell sichtbar ist und der Gesetzgeber keine angemessenen, zugleich verhältnismäßigen Kontrollinstrumente bereitstellt. Die Frage ist nicht, ob jede Schenkung gefunden wird. Die Frage ist, ob das Gesetz einen gleichheitsgerechten Vollzug typischerweise erwarten lässt.

¹³ BVerfG, Urt. v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

IV. Kapitel 3: Verfassungsrechtliche Maßstäbe für Steuern, die nicht gleichmäßig erhoben werden

1. Steuerstaat, Gesetzesbindung und Kompetenzordnung

Die verfassungsrechtliche Prüfung einer Steuer beginnt vor Art. 3 Abs. 1 GG mit der Steuerkompetenz. Steuern bedürfen einer gesetzlichen Grundlage. Der Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes folgt im Steuerrecht aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG, aus den grundrechtlichen Freiheitsrechten und aus der Finanzverfassung der Art. 105 und 106 GG. Der Gesetzgeber muss den Steuergegenstand, den Steuerschuldner, die Bemessungsgrundlage, den Tarif und die Erhebungsmodalitäten hinreichend bestimmt regeln.

Die Kompetenzordnung ist nicht bloß organisatorisch. Das Bundesverfassungsgericht hat in der Kernbrennstoffsteuerentscheidung betont, dass Bund und Länder außerhalb der durch das Grundgesetz vorgegebenen Steuerarten und Kompetenztitel keine freie Steuererfindungsbefugnis besitzen. Die Finanzverfassung begrenzt den Steuerstaat nach der Art der Steuer ebenso wie nach der Verteilung ihres Aufkommens.¹⁴

Für Steuern, die zwar kompetenzgemäß erlassen, aber nicht gleichmäßig erhoben werden, ist diese Vorfrage dennoch wichtig. Sie zeigt, dass die Verfassung den Steuerstaat nicht nur über Grundrechte, sondern auch über institutionelle Ordnung bindet. Eine Steuer ist kein beliebig disponibler Zugriff auf Vermögen. Sie ist eine gesetzlich gebundene, kompetenziell legitimierte, gleichheitsrechtlich strukturierte und verfahrensrechtlich durchsetzbare öffentliche Last.

¹⁴ BVerfG, Beschl. v. 13.04.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171.

2. Art. 3 Abs. 1 GG als zentrales Lastengleichheitsgebot

Art. 3 Abs. 1 GG ist im Steuerrecht der zentrale Maßstab für die horizontale Gleichheit der Steuerpflichtigen. Der Gesetzgeber besitzt zwar einen weiten Gestaltungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Ausgestaltung des Tarifs. Hat er aber eine Belastungsentscheidung getroffen, muss er sie folgerichtig umsetzen. Gleichheitswidrig ist nicht nur die willkürliche Differenzierung. Je intensiver eine Ungleichbehandlung wirkt, desto tragfähiger muss der sachliche Grund sein.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist dabei kein eigenständiger geschriebener Verfassungsartikel, sondern eine aus Art. 3 Abs. 1 GG entwickelte Leitidee des Steuerrechts. Gleichartige Leistungsfähigkeit soll gleich, ungleiche Leistungsfähigkeit darf und muss in angemessener Weise ungleich belastet werden. Die Steuer darf an Einkommen, Vermögen, Erbschaft, Verbrauch oder Verkehrsvorgänge anknüpfen; sie muss aber innerhalb des gewählten Systems vergleichbare Tatbestände vergleichbar behandeln.

Die Folgerichtigkeit der Belastungsentscheidung hat zwei Seiten. Auf der Tatbestandsebene darf der Gesetzgeber nicht ohne tragfähigen Grund einzelne Gruppen ausnehmen oder stärker belasten. Auf der Vollzugsebene darf er nicht durch ein unzureichendes Erhebungssystem bewirken, dass die gesetzliche Belastung in der Praxis nur bei bestimmten Steuerpflichtigen ankommt. Die zweite Seite ist für die hier interessierende Argumentation entscheidend: Belastungsgleichheit ist nicht lediglich eine Frage des Steuertarifs, sondern auch der Erkennbarkeit, Ermittlung und Durchsetzbarkeit der Bemessungsgrundlagen.

3. Bewertungs- und Bemessungsgleichheit

Ein eigenständiger Unterfall der Belastungsgleichheit ist die Bewertungs- und Bemessungsgleichheit. Die Entscheidungen zur Vermögensteuer, zur

Erbschaftsteuer, zur Grunderwerbsteuer und zur Grundsteuer zeigen, dass der Gesetzgeber bei wertabhängigen Steuern realitätsgerechte Bewertungsmaßstäbe schaffen muss. Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn die Bemessungsgrundlage die tatsächlichen Wertrelationen nicht mehr angemessen abbildet.

Die Erbschaftsteuerentscheidung vom 7. November 2006 ist hierfür besonders prägnant. Das Bundesverfassungsgericht verlangte, dass die Bewertung des anfallenden Vermögens einheitlich am gemeinen Wert als Bewertungsziel ausgerichtet sein müsse. Erst auf dieser Grundlage dürfe der Gesetzgeber Verschonungen oder Begünstigungen aus außerfiskalischen Gründen anordnen. Bewertungsprivilegien dürfen also nicht verdeckt im ersten Schritt, sondern müssen offen im zweiten Schritt erfolgen.¹⁵

Die Grundsteuerentscheidung vom 10. April 2018 bestätigt diese Linie. Die Einheitsbewertung von Grundvermögen auf der Grundlage überholter Wertverhältnisse führte zu gravierenden Wertverzerrungen und damit zu gleichheitswidrigen Belastungsunterschieden. Das Gericht beanstandete nicht die Grundsteuer als solche, sondern die Bewertungsgrundlagen. Damit wiederholt sich der Gedanke aus der Vermögensteuer: Eine Steuer kann als Steuerart legitim sein und dennoch an ihrer Bemessungsgrundlage scheitern.¹⁶

Die Grunderwerbsteuerentscheidung zur Ersatzbemessungsgrundlage fügt sich ein. Auch dort verlangte Art. 3 Abs. 1 GG, dass die Bemessungsgrundlage den Verkehrswert realitätsgerecht annähert, wenn sie an Stelle eines Kaufpreises tritt. Der Gesetzgeber darf vereinfachen; er darf aber nicht systematisch Werte zugrunde

¹⁵ BVerfG, Beschl. v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

¹⁶ BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147.

legen, die die steuerliche Belastung zwischen vergleichbaren Erwerbsvorgängen verzerren.¹⁷

4. Typisierung, Pauschalierung und ihre Grenzen

Das Steuerrecht ist Massenverwaltungsrecht. Es kann nicht jeden Einzelfall mit mathematischer Genauigkeit erfassen. Die Verfassung erlaubt Typisierungen, Pauschalierungen und Vereinfachungen. Sie sind sogar notwendig, weil ein vollständig individualisiertes Steuerrecht weder administrierbar noch für die Steuerpflichtigen vorhersehbar wäre. Der Gesetzgeber darf daher generalisieren, Regelfälle bilden und Härten am Rand hinnehmen.

Die Grenze liegt dort, wo die Typisierung nicht mehr realitätsgerecht ist oder eine größere Gruppe atypischer Fälle planmäßig und erheblich belastet oder begünstigt. Typisierung ist nur gerechtfertigt, wenn sie sich am typischen Fall orientiert und die durch sie verursachten Ungleichheiten in einem angemessenen Verhältnis zum Vereinfachungszweck stehen. Je höher die Steuerbelastung und je gezielter die Ungleichheit, desto enger wird der verfassungsrechtliche Spielraum.

Für Steuern mit Vollzugsproblemen bedeutet dies: Der Gesetzgeber darf nicht jedes Vollzugsproblem mit dem Hinweis auf Massenverwaltung relativieren. Er darf zwar Ermittlungsaufwand und Belastung der Verwaltung berücksichtigen. Er muss aber ein Verfahrensdesign schaffen, das im Regelfall hinreichende Verifikation ermöglicht. Pauschalierung darf die Steuererhebung vereinfachen; sie darf nicht die Nichtanwendung bei einer faktisch privilegierten Gruppe verdecken.

5. Steuervergünstigungen, Verschonungen und Rechtfertigungslast

Steuervergünstigungen sind gleichheitsrechtlich besonders rechtfertigungsbedürftig. Jede Verschonung einer Gruppe erhöht relativ die Belastung der übrigen

¹⁷ BVerfG, Beschl. v. 23.06.2015 – 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285.

Steuerpflichtigen oder mindert das Steueraufkommen. Der Gesetzgeber darf aus sozial-, wirtschafts-, familien- oder kulturpolitischen Gründen steuerlich differenzieren. Er muss aber den Begünstigungszweck benennen, die Eignung und Erforderlichkeit der Begünstigung plausibel machen und ihre Reichweite begrenzen.

Die Entscheidung zur Erbschaftsteuer und Betriebsvermögensverschonung vom 17. Dezember 2014 verdeutlicht dies. Das Bundesverfassungsgericht akzeptierte im Grundsatz, dass der Gesetzgeber den Übergang von Betriebsvermögen begünstigen kann, wenn Gemeinwohlgründe wie der Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen dies tragen. Es beanstandete jedoch die Übermaßbegünstigung und die unzureichende Bedürfnisprüfung bei großen Vermögen.¹⁸

Familienbezogene Begünstigungen sind ebenfalls nicht per se gleichheitswidrig. Art. 6 Abs. 1 GG stellt Ehe und Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Der Gesetzgeber darf und muss diese Wertentscheidung berücksichtigen. Daraus folgt jedoch keine vollständige Steuerimmunität der Familie. Vielmehr ist zu prüfen, ob die Begünstigung den besonderen Schutzauftrag angemessen umsetzt und ob sie nicht ihrerseits neue, sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichheiten schafft.

6. Gesetzgebung und Steuerüberwachung als einheitliche Verantwortung

Die verfassungsrechtliche Verantwortung des Steuergesetzgebers erschöpft sich nicht in der materiellen Norm. Das Erhebungsverfahren ist Teil der Belastungsentscheidung. Die Abgabenordnung bringt diesen Gedanken einfachgesetzlich zum Ausdruck. Nach § 85 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Nach § 88 AO ermitteln sie den Sachverhalt von Amts wegen und bestimmen Art und

¹⁸ BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit.¹⁹

Diese Normen richten sich unmittelbar an die Verwaltung. Verfassungsrechtlich spiegeln sie aber eine vorgelagerte Pflicht des Gesetzgebers. Er muss der Verwaltung Instrumente an die Hand geben, die die gesetzliche Steuerpflicht praktisch durchsetzbar machen. Dazu gehören Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, Auskunftsrechte gegenüber Dritten, Kontrollmitteilungen, Anzeigepflichten, Quellenabzugssysteme, elektronische Datenübermittlungen und risikoorientierte Prüfungsverfahren. Je schwerer der steuerbare Sachverhalt aus eigener Erklärung überprüfbar ist, desto wichtiger werden Drittinformationen.

Gleichzeitig steht die Steuerüberwachung unter eigenen verfassungsrechtlichen Grenzen. Ermittlungsbefugnisse greifen in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, in Art. 13 GG bei Wohnräumen, in Art. 10 GG bei Kommunikation, in Art. 14 GG bei Vermögen und in Art. 6 GG bei familiären Lebensbeziehungen ein. Steuerkontrolle ist legitim, aber nicht schrankenlos. Der Gesetzgeber muss deshalb nicht nur Gleichmäßigkeit, sondern auch Verhältnismäßigkeit organisieren. Gerade diese doppelte Bindung kann dazu führen, dass ein Steueranspruch im privaten Nahbereich rechtspolitisch zurückgenommen werden muss, wenn seine gleichmäßige Durchsetzung nur mit unverhältnismäßiger Kontrolle erreichbar wäre.

7. Das Prüfungsprogramm des strukturellen Vollzugsdefizits

Aus der Rechtsprechung lässt sich ein geordnetes Prüfungsprogramm entwickeln. Zunächst ist die materielle Belastungsentscheidung zu bestimmen. Es muss klar sein, welche wirtschaftlichen Vorgänge der Gesetzgeber besteuern will und welche

¹⁹ § 85 AO; § 88 AO.

Vergleichsgruppen daraus folgen. Ohne diese Bestimmung bleibt unklar, worin die Gleichheitsverletzung liegen soll.

Sodann ist die Vollzugsrealität zu untersuchen. Ein strukturelles Vollzugsdefizit setzt voraus, dass die Steuerpflicht in einem erheblichen Umfang nicht durchgesetzt wird. Die bloße Möglichkeit von Steuerhinterziehung reicht nicht. Erforderlich sind tatsächliche Anhaltspunkte dafür, dass die Nichterfassung systematisch ist und nicht nur auf Einzelfällen, Ermittlungsfehlern oder vorübergehenden Verwaltungsschwächen beruht.

Drittens muss das Defizit dem Gesetzgeber zurechenbar sein. Das ist der entscheidende Filter. Ein zu geringer Personalbestand der Verwaltung, eine einzelne fehlerhafte Ermessensausübung oder eine faktische Prüfungsquote genügen in der Regel nicht. Zurechenbarkeit liegt vor, wenn die gesetzlichen Erhebungsregeln selbst gegen die Durchsetzung wirken, wenn Kontrollmöglichkeiten bewusst ausgeschlossen werden oder wenn der Gesetzgeber trotz erkannter struktureller Defizite keine angemessenen Gegenmaßnahmen schafft.

Viertens muss der Erhebungsmangel die Gleichheit der tatsächlichen Belastung berühren. Eine Steuer ist nicht deshalb verfassungswidrig, weil es auch Hinterziehung gibt. Sie wird problematisch, wenn die Steuer im Ergebnis auf eine bestimmte Gruppe sichtbar Erfasster beschränkt bleibt, während gleichartige Vorgänge in einer anderen Gruppe typischerweise unentdeckt bleiben. Die Vergleichsgruppe ist dabei nicht moralisch, sondern normativ zu bilden: Maßgeblich sind die nach dem Gesetz steuerbaren Vorgänge.

Fünftens ist zu prüfen, ob das Defizit durch zumutbare und verhältnismäßige Vollzugsinstrumente behoben werden kann. Wo Drittmeldeverfahren, Quellenabzug, elektronische Kontrollmitteilungen oder Registerzugriffe möglich sind, wird der Gesetzgeber eher zur Nachbesserung verpflichtet sein. Wo die

erforderliche Kontrolle nur durch flächendeckende Durchleuchtung privater Lebensführung möglich wäre, kann eine verfassungskonforme Lösung auch in der Rücknahme der Steuerpflicht liegen.

8. Abgrenzung: Keine Gleichheit im Unrecht und kein Anspruch auf Nichterfassung

Die Figur des strukturellen Vollzugsdefizits darf nicht mit einem Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht verwechselt werden. Ein Steuerpflichtiger kann grundsätzlich nicht verlangen, von einer rechtmäßigen Steuer verschont zu bleiben, weil andere Steuerpflichtige unentdeckt bleiben oder fehlerhaft nicht besteuert werden. Die Finanzgerichte betonen zu Recht, dass Gleichheit im Unrecht keinen Anspruch begründet.

Dieser Grundsatz schützt die Steuerordnung vor einer Erosion durch Vollzugsfehler. Wäre jede empirische Nichterfassung anderer Steuerpflichtiger ein Einwand gegen die eigene Steuerfestsetzung, würde die Steuererhebung insgesamt unpraktikabel. Deshalb ist die Schwelle des strukturellen Vollzugsdefizits hoch. Sie setzt einen normativen Konstruktionsfehler voraus, nicht lediglich den Hinweis auf unvollständige Verwaltungspraxis.

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu bargeldintensiven Betrieben ist insoweit instruktiv. Der BFH hat anerkannt, dass Manipulationen bei offenen Ladenkassen ein ernstes Problem für den gleichmäßigen Steuervollzug darstellen können. Er hat aber für das Streitjahr 2015 kein dem Gesetzgeber zurechenbares strukturelles Vollzugsdefizit angenommen, weil die Abgabenordnung Prüfungs-, Aufzeichnungs- und Korrekturmechanismen bereitstellte und das Defizit nicht normativ gegenläufig angelegt war.²⁰

²⁰ BFH, Urt. v. 16.09.2021 – IV R 34/18, BFHE 274, 330.

Für die hier zu entwickelnde Schenkungsteuerargumentation folgt daraus eine wichtige Einschränkung: Es genügt nicht, plausibel zu behaupten, dass viele Eltern, Kinder oder Ehegatten Schenkungen nicht anzeigen. Erforderlich ist die genauere Darlegung, dass der Gesetzgeber im familiären Nahbereich eine Steuerpflicht anordnet, deren typische Vollziehung auf Selbstanzeige angewiesen bleibt und deren effektive Verifikation wegen der Eigenart familiärer Lebensführung rechtlich und tatsächlich nicht geleistet werden kann.

9. Rechtsfolgen: Auslegung, Vorlage, Unvereinbarkeit, Nichtigkeit und Nichterhebung

Stellt sich ein Steuergesetz als verfassungsrechtlich zweifelhaft dar, ist zunächst eine verfassungskonforme Auslegung zu prüfen. Diese darf den Wortlaut, die Systematik und den erkennbaren Willen des Gesetzgebers jedoch nicht überschreiten. Sie ist kein Instrument, mit dem Fachgerichte eine neue Steuerbefreiung schaffen oder eine Steuerpflicht gegen den klaren Gesetzeswortlaut beseitigen dürften.

Ist ein Finanzgericht von der Verfassungswidrigkeit eines entscheidungserheblichen Gesetzes überzeugt, hat es nach Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen. Das Fachgericht verwirft das Gesetz nicht selbst. Es kann aber im Vorlagebeschluss die tatsächlichen und rechtlichen Grundlagen eines strukturellen Vollzugsdefizits aufbereiten und die Vergleichsgruppen, die Vollzugslage und die gesetzgeberische Zurechenbarkeit präzise darlegen.

Das Bundesverfassungsgericht kann ein Gesetz für nichtig erklären, für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklären oder eine Fortgeltung bis zu einer Neuregelung anordnen. Die Wahl der Rechtsfolge hängt von der Art des Verstoßes, der Haushaltsrelevanz, dem Vertrauensschutz und der Möglichkeit gesetzgeberischer Nachbesserung ab. Bei Bewertungsdefiziten hat das Gericht häufig Unvereinbarkeit

und Fortgeltung angeordnet. Bei der Spekulationsgewinnbesteuerung für die Streitjahre 1997 und 1998 kam es dagegen zur Nichtigkeit der materiellen Norm in dem betroffenen Umfang.

Eine Nichterhebung trotz fortbestehenden Gesetzes kann entstehen, wenn das Bundesverfassungsgericht eine Weitergeltungsfrist setzt und der Gesetzgeber nicht nachbessert. Genau dies ist bei der Vermögensteuer geschehen. Der Rechtszustand ist weder gewöhnliche Nichtigkeit noch gewöhnliche Aufhebung, sondern das Ergebnis einer verfassungsgerichtlichen Beanstandung, die mangels gesetzgeberischer Reaktion die weitere Anwendung blockiert.

10. Konsequenzen für den Gesetzgeber

Der Gesetzgeber hat bei festgestellter oder naheliegender Vollzugsungleichheit grundsätzlich drei Handlungsoptionen. Er kann erstens das Vollzugsinstrumentarium verbessern. Das kann durch Quellenabzug, Kontrollmitteilungen, Register, Anzeigepflichten, elektronische Datenübermittlung und risikoorientierte Prüfungen geschehen. Diese Lösung liegt nahe, wenn der steuerbare Vorgang objektiv dokumentiert ist und Drittinformationen ohne übermäßigen Grundrechtseingriff gewonnen werden können.

Er kann zweitens den Steuertatbestand typisieren, pauschalisieren oder vereinfachen. Eine solche Lösung bietet sich an, wenn die exakte Erfassung zwar schwierig, aber eine realitätsgerechte Annäherung möglich ist. Typisierung darf jedoch nicht dazu führen, dass die Belastungsentscheidung verdeckt verändert wird.

Er kann drittens die Steuerpflicht zurücknehmen oder Befreiungen schaffen. Diese Lösung ist verfassungsrechtlich nicht Ausdruck eines Vollzugsverzichts, sondern kann die sachgerechte Antwort auf ein unauflösbares Spannungsverhältnis zwischen Belastungsgleichheit und Verhältnismäßigkeit sein. Wenn eine Steuer nur durch Kontrollmaßnahmen gleichmäßig erhoben werden könnte, die der Staat aus

grundrechtlichen Gründen nicht einsetzen soll, ist die Rücknahme des Steuerzugriffs im betroffenen Bereich eine legitime und möglicherweise gebotene gesetzgeberische Entscheidung.

Diese dritte Option ist für die Schenkungsteuer im familiären Bereich der zentrale Anknüpfungspunkt. Die Frage lautet nicht, ob der Staat Schenkungen zwischen Familienangehörigen überhaupt besteuern darf. Die Frage lautet, ob er eine Steuer auf den innerfamiliären Vermögenstransfer in seiner ganzen Breite normieren kann, wenn der typische Vollzug entweder auf Selbstanzeige beschränkt bleibt oder eine Überwachung familiärer Lebensführung erfordern würde, die mit Art. 6 GG und dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht schwer vereinbar wäre.

V. Kapitel 4: Anwendung auf die Schenkungsteuer im familiären Bereich

1. Ausgangsnorm: freigebige Zuwendung, Freibeträge und Zehnjahreszeitraum

Die Schenkungsteuer knüpft an den Erwerb durch freigebige Zuwendung unter Lebenden an, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Sie ergänzt die Erbschaftsteuer und soll verhindern, dass Vermögen durch lebzeitige Übertragungen steuerfrei der Erbschaftsteuer entzogen wird. Der Grundgedanke ist legitim: Der unentgeltliche Vermögenszuwachs erhöht die Leistungsfähigkeit des Erwerbers und kann als Erwerbsvorgang besteuert werden.²¹ Das Gesetz mildert die Belastung im Familienbereich durch persönliche Freibeträge. Ehegatten und eingetragene Lebenspartner haben einen Freibetrag von 500.000 Euro, Kinder grundsätzlich von 400.000 Euro. Diese Freibeträge stehen nach § 14 ErbStG im Zehnjahreszeitraum zur Verfügung. Sie zeigen, dass der Gesetzgeber den familiären Vermögenstransfer bereits als besonders schutzwürdig ansieht. Zugleich

²¹ § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG; § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

belegt die Zehnjahresaggregation, dass auch innerhalb der Familie erhebliche Zuwendungen steuerlich überwacht werden sollen.²²

Daneben enthält § 13 ErbStG sachliche Befreiungen. Für den familiären Bereich sind insbesondere die Befreiung des Familienheims unter Ehegatten, die Befreiung bestimmter Unterhaltsleistungen und die Befreiung üblicher Gelegenheitsgeschenke bedeutsam. Diese Befreiungen sind jedoch keine umfassende Familienfreistellung. Sie betreffen einzelne, gesetzlich abgegrenzte Fallgruppen.

2. Sichtbarkeit und Anzeigepflichten

Das Schenkungsteuerrecht verlässt sich im Ausgangspunkt auf Anzeige- und Erklärungspflichten. Jeder der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegende Erwerb ist binnen drei Monaten anzuzeigen. Bei Schenkungen unter Lebenden trifft die Anzeigepflicht nicht nur den Erwerber, sondern grundsätzlich auch den Schenker. Einer Anzeige bedarf es unter anderem dann nicht, wenn die Schenkung gerichtlich oder notariell beurkundet ist, weil der Vorgang dann auf andere Weise sichtbar wird.²³

In der Praxis entsteht daraus ein deutliches Sichtbarkeitsgefälle. Grundstücksübertragungen, Unternehmensanteile, beurkundete Verträge und erbrechtliche Vorgänge gelangen regelmäßig in den steuerlichen Informationskreislauf. Reine Geldüberweisungen, Kostenübernahmen, Anschaffungen, Ausstattungen, Reisen, laufende Unterstützungen oder die Finanzierung eines Studiums sind demgegenüber typischerweise nur den Beteiligten bekannt. Das Gesetz ordnet zwar eine Anzeigepflicht an. Die Kontrolle dieser Pflicht ist aber in vielen familiären Alltagssachverhalten nicht drittgestützt.

²² § 15 Abs. 1, § 16 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2, § 14 ErbStG.

²³ § 30 ErbStG.

Dieses Sichtbarkeitsgefälle ist für Art. 3 Abs. 1 GG relevant. Wenn wirtschaftlich vergleichbare Vermögensverschiebungen nur deshalb unterschiedlich besteuert werden, weil einige Vorgänge notariell, bankmäßig oder streitbedingt sichtbar werden und andere im privaten Familienvollzug verbleiben, stellt sich die Frage, ob die gesetzliche Belastungsentscheidung in der Vollzugsrealität gleichmäßig wirkt.

3. Der Fall des 20.000-Euro-Ostergeschenks

Relevant kann der Fall vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz zu betrachten sein.. Mit Urteil vom 4. Dezember 2025 – 4 K 1564/24 – hat das Gericht entschieden, dass ein Ostergeschenk des Vaters an den Sohn in Höhe von 20.000 Euro kein steuerfreies „übliches Gelegenheitsgeschenk“ im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG sei. Die Revision zum Bundesfinanzhof wurde zugelassen; das Urteil ist nach der Pressemitteilung nicht rechtskräftig.²⁴

Die tatsächlichen Umstände sind für die verfassungsrechtliche Einordnung wichtig. Nach der Pressemitteilung hatte der Kläger von seinem Vater bis dahin bereits Schenkungen von 450.000 Euro erhalten; später beliefen sich die Zuwendungen insgesamt auf 610.000 Euro. Der Vater verfügte über erhebliche Einkünfte und ein Vermögen von rund 30 Mio. Euro. Das Finanzamt setzte Schenkungsteuer in Höhe von 1.400 Euro fest. Der Kläger berief sich auf die Üblichkeit des Geschenks angesichts der familiären Vermögensverhältnisse.

Das Finanzgericht hat diese Argumentation nicht übernommen. Es stellte nicht auf die Üblichkeit innerhalb besonders vermögender Kreise oder auf die individuellen Familiengewohnheiten ab. Maßgeblich sei die allgemeine Verkehrsauffassung. Gleichheitsrechtlich sei eine enge Auslegung der Befreiung geboten, weil

²⁴ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 04.12.2025 – 4 K 1564/24, Pressemitteilung v. 14.01.2026, „Geldgeschenk zu Ostern in Höhe von 20.000 Euro kein steuerfreies übliches Gelegenheitsgeschenk“.

andernfalls wohlhabende Familien ihren eigenen Üblichkeitsmaßstab bilden könnten und dadurch gegenüber weniger vermögenden Familien privilegiert würden.²⁵

Der Fall ist für die vorliegende Untersuchung doppelt bedeutsam. Einerseits zeigt er, dass die Finanzgerichte die Schenkungsteuer im Familienbereich konsequent anwenden, sobald der Vorgang sichtbar und der Freibetrag verbraucht ist. Andererseits verdeutlicht gerade diese Sichtbarkeit die Selektivität des praktischen Vollzugs. Der Fall gelangte offenbar in einen überprüfbaren steuerlichen Kontext. Zahlreiche wirtschaftlich vergleichbare Familienleistungen – etwa ein Fahrzeug, eine private Studienfinanzierung oder die Übernahme erheblicher Lebenshaltungskosten – erreichen diese Sichtbarkeit häufig nicht oder werden als Unterhalt, Konsum, Ausstattung oder Gelegenheitsgeschenk eingeordnet und jedenfalls niemals zur Anzeige gebracht.

4. Unterhalt, Ausbildung und Schenkung: dogmatische Grenzlinien

Nicht jede Leistung innerhalb der Familie ist schenkungsteuerbar. Eltern schulden ihren Kindern Unterhalt und eine angemessene Ausbildung. Ehegatten schulden einander Familienunterhalt. Leistungen zur Erfüllung einer rechtlichen Unterhaltspflicht sind nicht freigebig. Sie mindern nicht das Vermögen des Leistenden ohne rechtlichen Grund, sondern erfüllen eine gesetzliche Pflicht.²⁶

Die Schwierigkeit liegt in der Abgrenzung. Die Finanzierung eines Studiums kann angemessener Ausbildungsunterhalt sein. Bei sehr hohen privaten Studiengebühren, Auslandsaufenthalten, Wohnkosten, Ausstattung, Fahrzeug und Lebensstil kann sich jedoch die Frage stellen, wann die Unterhaltspflicht endet und eine freigebige

²⁵ Vgl. die veröffentlichten Leitsätze bei IWW, Quellenmaterial zu FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 04.12.2025 – 4 K 1564/24: Üblichkeit nach allgemeiner Verkehrsauffassung; gleichheitsrechtlich enge Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG.

²⁶ §§ 1601, 1610 BGB für Verwandtenunterhalt; §§ 1360, 1360a BGB für Familienunterhalt unter Ehegatten.

Vermögenszuwendung beginnt. Das Schenkungsteuerrecht besitzt hierfür keine einfach administrierbare Alltagsschwelle. Es verlangt vielmehr eine materiell-rechtliche Gesamtbetrachtung, die im privaten Familienverhältnis regelmäßig nur bei Offenlegung möglich ist.

Ähnlich verhält es sich mit Pkw, Wohnungseinrichtung, Reisen oder laufenden Zahlungen. Ein Pkw kann bloßes Nutzungsobjekt, Ausbildungsunterstützung, Ausstattung, Unterhaltsbestandteil oder freigebige Zuwendung sein. Reisen können gemeinsamer Familienkonsum oder eine geldwerte Bereicherung sein. Die Zahlung einer Miete kann Unterhalt, Darlehen, Schenkung oder gemischte Zuwendung sein. Die Ausstattung der Tochter mit teurer Garderobe oder Handtaschen kann repräsentativen Zwecken dienen oder einfach als Unterhalt verstanden werden. Diese dogmatische Vielgestaltigkeit ist im Einzelfall oft nicht eindeutig lösbar. Als Massenproblem des Vollzugs führt sie jedoch zu erheblicher Unsicherheit und zu selektiver Erfassung.

5. Ehegattenzuwendungen zwischen Familienunterhalt und Vermögensübertragung

Zwischen Ehegatten besteht eine vergleichbare Problemlage. Der laufende Familienunterhalt ist nicht schenkungsteuerbar. Echte Vermögensübertragungen können dagegen freigebige Zuwendungen sein. Der Bundesfinanzhof behandelt insbesondere Übertragungen zwischen Einzelkonten oder Einzeldepots der Ehegatten als potenziell schenkungsteuerpflichtig; das Einzelkonto ist grundsätzlich dem Kontoinhaber zuzurechnen, und der beschenkte Ehegatte trägt die Feststellungslast für Tatsachen, die einer freigebigen Zuwendung entgegenstehen.²⁷

²⁷ BFH, Urt. v. 29.06.2016 – II R 41/14, BFHE 254, 179.

Neuere Rechtsprechung zeigt, dass auch ehevertragliche und gesellschaftsrechtliche Gestaltungen schenkungsteuerlich präzise erfasst werden. Der BFH hat im Jahr 2025 eine Pauschalabfindung für den Verzicht auf naheherliche Ansprüche als freigebige Zuwendung eingeordnet, wenn der Verzicht keine konkrete Gegenleistung darstellt. Zugleich hat der BFH die Steuerbefreiung für das Familienheim auch auf den Erwerb von Gesamthandseigentum an einem Familienheim im Rahmen einer Ehegatten-GbR erstreckt.²⁸

Diese Rechtsprechung zeigt die dogmatische Leistungsfähigkeit des Schenkungsteuerrechts bei sichtbaren, dokumentierten Vorgängen. Sie beantwortet aber nicht die Vollzugsfrage im privaten Alltag. Zwischen dem verdienenden und dem nicht verdienenden Ehegatten können über Jahrzehnte Vermögensvorteile entstehen, die weder als einzelne Zuwendung erfasst noch als steuerlicher Vorgang angezeigt werden. Die familiäre Lebensführung kennt keine fortlaufende steuerliche Buchhaltung. Würde man sie verlangen, würde der Staat die Ehe als Wirtschaftsgemeinschaft in einer Weise formalisieren, die dem sozialen Gehalt des Art. 6 GG widerspricht.

6. Vermögenskonzentration und Generationsverschiebung

Die praktische Relevanz der Frage nimmt mit der Vermögenskonzentration zu. Nach dem World Wealth Report 2026 von Capgemini stieg die Zahl der High-Net-Worth Individuals in Deutschland im Jahr 2025 deutlich; nach der Berichterstattung des ZDF gab es in Deutschland rund 1,78 Mio. Personen mit investierbarem Vermögen von mindestens einer Million US-Dollar. Selbst genutzte Immobilien und bestimmte weitere Vermögenswerte sind in dieser Definition nicht enthalten.²⁹

²⁸ BFH, Urt. v. 09.04.2025 – II R 48/21; BFH, Urt. v. 04.06.2025 – II R 18/23.

²⁹ Capgemini Research Institute, World Wealth Report 2026, Pressemitteilung v. 04.06.2026; ZDFheute, Bericht v. 04.06.2026 zu 1,78 Mio. High-Net-Worth Individuals in Deutschland.

In solchen Vermögensverhältnissen können innerfamiliäre Leistungen erhebliche Größenordnungen erreichen, ohne als formale Vermögensübertragung zu erscheinen. Studiengebühren von weit über 100.000 Euro, die Finanzierung von Wohnraum, Fahrzeuge von mehr als 20.000 Euro, Auslandsaufenthalte, Reisen, Einrichtungsgegenstände und laufende Lebenshaltung können zusammengenommen Vermögensvorteile schaffen, die mit klassischen Geldschenkungen vergleichbar sind. Die steuerliche Behandlung hängt dann weniger von der wirtschaftlichen Gleichartigkeit als von der äußeren Erscheinungsform ab.

Hier liegt der Kern des Problems. Der Gesetzgeber besteuert die freigebige Zuwendung als Erwerb. In der familiären Praxis wird Erwerb aber häufig nicht als isolierter Rechtsakt vollzogen, sondern als Lebensgestaltung. Eltern „schenken“ nicht zwingend in einer notariellen Urkunde oder mit dem Verwendungszweck „Schenkung“, sondern übernehmen Rechnungen, ermöglichen Lebensstandard, stellen Gegenstände zur Verfügung oder zahlen Aufwendungen. Die Vermögensverschiebung kann wirtschaftlich erheblich sein, ist rechtlich aber schwer zu qualifizieren und tatsächlich schwer zu erfassen.

7. Prüfung am Maßstab des strukturellen Vollzugsdefizits

Die Anwendung des in Kapitel 3 entwickelten Prüfungsprogramms führt zu einem differenzierten Ergebnis. Materiell ist die Belastungsentscheidung klar: Freigebige Zuwendungen unter Lebenden sollen besteuert werden. Die Vergleichsgruppe besteht aus Erwerbern unentgeltlicher Vermögensvorteile. Innerhalb dieser Gruppe sollen die persönlichen Freibeträge und Steuerklassen familiäre Nähe berücksichtigen.

Die Vollzugsrealität ist dagegen gespalten. Sichtbare Schenkungen werden erfasst, insbesondere wenn sie notariell beurkundet, im Erbfall aufgearbeitet oder durch Bankunterlagen nachweisbar werden. Unsichtbare oder sozial eingebettete

Familienleistungen bleiben vielfach unerfasst. Das betrifft nicht nur Kleinstbeträge, sondern gerade in vermögenden Familien auch erhebliche Aufwendungen, die über Jahre kumuliert die Freibeträge berühren können.

Die Zurechenbarkeit zum Gesetzgeber ist der schwierigste Punkt. Das Gesetz enthält mit § 30 ErbStG eine Anzeigepflicht und mit den allgemeinen Vorschriften der AO Ermittlungsbefugnisse. Es fehlt also nicht vollständig an Vollzugsinstrumenten. Anders als im klassischen Zinsurteil besteht keine ausdrückliche gesetzliche Sperre, die Kontrollmitteilungen gerade verhindert. Daraus folgt, dass ein Finanzgericht de lege lata vielleicht nicht ohne Weiteres die Verfassungswidrigkeit der Schenkungsteuer im Familienbereich wegen strukturellen Vollzugsdefizits annehmen könnte.

Gleichwohl ist der Befund nicht erledigt. Denn die Besonderheit des Familienbereichs liegt darin, dass die fehlende Verifikation nicht nur auf Verwaltungsschwäche beruht, sondern auf der Eigenart des besteuerten Lebensbereichs. Der Gesetzgeber will Vermögensverschiebungen erfassen, die im familiären Nahverhältnis typischerweise privat, informell und sozial überformt stattfinden. Eine lückenlose Kontrolle wäre nur durch Maßnahmen erreichbar, die in die alltägliche Lebensführung von Familien eindringen müssten. Genau deshalb kann die gesetzgeberische Entscheidung, den Tatbestand in diesem Bereich breit zu formulieren und zugleich überwiegend auf Selbstanzeige zu setzen, als strukturell prekär beschrieben werden.

8. Keine einfache Übertragung des Zinsurteils, aber eine gleichheitsrechtliche Warnfunktion

Das Zinsurteil lässt sich nicht schematisch auf die Schenkungsteuer übertragen. Zinseinkünfte entstehen in institutionell dokumentierten Bankbeziehungen; sie können durch Quellenabzug oder Kontrollmitteilungen vergleichsweise effektiv

erfasst werden. Familiäre Leistungen entstehen demgegenüber häufig in privaten Lebenszusammenhängen, in denen eine Drittinformation gerade fehlt oder nur mit erheblichem Grundrechtseingriff gewonnen werden könnte.

Gerade dieser Unterschied verschärft jedoch die rechtspolitische Folgerung. Bei Zinsen bestand die verfassungskonforme Lösung in der Herstellung besserer Verifikation. Bei familiären Schenkungen ist bessere Verifikation nur begrenzt möglich und nur begrenzt wünschenswert. Der Staat kann Eltern nicht sinnvoll verpflichten, jede studienbezogene Zahlung, jede Reise, jede Anschaffung und jede Kostenübernahme in einem familieninternen Schenkungsregister zu führen. Er kann Ehegatten nicht ohne Weiteres wie fremde Dritte behandeln, ohne den Charakter der ehelichen Lebensgemeinschaft zu verfehlen.

Damit entsteht kein unmittelbarer Anspruch des einzelnen Steuerpflichtigen auf Nichtbesteuerung einer sichtbaren Schenkung. Der Fall des 20.000-Euro-Ostergeschenks zeigt vielmehr, dass die Gerichte das geltende Recht anwenden müssen, solange es verfassungsgemäß ist. Die verfassungsrechtliche Warnfunktion liegt auf der Ebene des Gesetzgebers: Er muss prüfen, ob der Steuerzugriff im familiären Nahbereich in seiner gegenwärtigen Breite noch mit einer gleichheitsgerechten und verhältnismäßigen Vollzugsordnung vereinbar ist.

9. Reformoption: Rücknahme der Schenkungsteuer im Kernbereich von Ehe und Familie

Eine konsequente Lösung bestünde darin, die Schenkungsteuer im Kernbereich zwischen Ehegatten sowie zwischen Eltern und Kindern zurückzunehmen oder jedenfalls erheblich zu typisieren. Gemeint ist nicht die vollständige Steuerfreiheit jeder beliebigen Gestaltung. Gemeint ist eine gesetzliche Neuordnung, die laufende familiäre Lebensgestaltung, Ausbildung, Ausstattung, Konsum, Mobilität und

angemessene Vermögensunterstützung aus dem schenkungsteuerlichen Zugriff herausnimmt, soweit keine formalisierten Großvermögensübertragungen vorliegen.

Eine solche Lösung ließe sich verfassungsrechtlich doppelt begründen. Zum einen dient sie Art. 6 GG, weil sie Ehe und Familie nicht unter eine fortlaufende steuerliche Binnenkontrolle stellt. Zum anderen dient sie Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie einen Bereich aus der Steuerpflicht herausnimmt, in dem gleichmäßiger Vollzug praktisch nicht gewährleistet werden kann. Die Freistellung wäre daher nicht nur Privilegierung der Familie, sondern auch Bereinigung eines Vollzugsproblems.

Der Gesetzgeber könnte diese Reform unterschiedlich ausgestalten. Denkbar wäre eine ausdrückliche Steuerbefreiung für Zuwendungen zwischen Ehegatten und in gerader Linie, soweit sie der Ausbildung, Lebensführung, Ausstattung, Wohnraumsicherung oder allgemeinen familiären Unterstützung dienen. Denkbar wäre auch eine deutliche Anhebung oder Umstellung der Freibeträge auf einen lebenszeitbezogenen Familienfreibetrag. Ebenso denkbar wäre eine Schwellenlösung, bei der nur notariell beurkundete Vermögensübertragungen, Unternehmensübertragungen, Grundstücksübertragungen und große Finanztransfers oberhalb einer hohen objektiven Grenze anzeigepflichtig bleiben.

10. Missbrauchssicherung und Abgrenzung

Eine Familienfreistellung müsste gegen Missbrauch gesichert werden. Andernfalls könnte sie zur steuerfreien Durchleitung von Vermögen an Dritte, zur Umgehung der Erbschaftsteuer oder zur steuerlichen Privilegierung großer Unternehmensübertragungen genutzt werden. Erforderlich wären daher Kettenschenkungsregeln, Nachversteuerungstatbestände bei Weiterleitung an Nichtbegünstigte, besondere Regeln für Betriebsvermögen und Beteiligungen sowie klare Dokumentationspflichten bei Immobilien- und Unternehmensübertragungen.

Auch die Abgrenzung zwischen familiärem Grundbereich und Großvermögensgestaltung müsste normativ entschieden werden. Es spricht viel dafür, den alltäglichen und ausbildungsbezogenen Bereich vollständig zu entlasten, aber formalisierte Vermögensübertragungen von Immobilien, Gesellschaftsanteilen, Wertpapierdepots und sonstigen Großvermögen weiterhin zu erfassen oder gesonderten Freibeträgen zu unterwerfen. Der Gleichheitsgedanke verlangt nicht, jedes Familienvermögen steuerfrei zu stellen. Er verlangt aber, dass der Staat die Grenze so zieht, dass sie administrierbar, sichtbar und folgerichtig ist.

Gerade im finanzgerichtlichen Verfahren sollte diese Differenzierung betont werden. Die These lautet nicht, dass § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG insgesamt unanwendbar wäre. Sie lautet, dass der Gesetzgeber im familiären Nahbereich vor einer Alternativentscheidung steht: Entweder er schafft ein wirksames, verhältnismäßiges und gleichmäßiges Vollzugssystem, oder er nimmt den Steuerzugriff in dem Bereich zurück, in dem ein solches System nicht erreichbar ist.

VI. Ergebnis und Formulierungsvorschlag

Die Vermögensteuer und das Zinsurteil markieren zwei verschiedene, aber miteinander verbundene Grenzen des Steuerstaats. Die Vermögensteuer zeigt, dass eine Steuer wegen gleichheitswidriger Bemessungsgrundlagen rechtlich fortbestehen und dennoch nicht mehr erhoben werden kann. Das Zinsurteil zeigt, dass eine materiell richtige Steuerpflicht verfassungswidrig werden kann, wenn ihre Durchsetzung strukturell ungleich ist. Beide Linien führen zu dem übergeordneten Grundsatz, dass Steuergerechtigkeit nicht nur Normgerechtigkeit, sondern Vollzugsgerechtigkeit ist.

Für die Schenkungsteuer im familiären Bereich folgt daraus kein einfacher Automatismus. Das geltende Recht enthält Freibeträge, Anzeigepflichten, Befreiungen und allgemeine Ermittlungsbefugnisse. Sichtbare Schenkungen können

und müssen nach geltendem Recht besteuert werden, sofern kein Befreiungstatbestand eingreift. Der Fall des 20.000-Euro-Ostergeschenks zeigt diese Konsequenz mit besonderer Anschaulichkeit.

Gleichwohl besteht ein erhebliches verfassungsrechtliches und rechtspolitisches Dilemma. Die familiäre Vermögensverschiebung vollzieht sich in weiten Teilen informell, privat und sozial überformt. Sie lässt sich nicht mit denselben Instrumenten erfassen wie Kapitalerträge, Lohnzahlungen, Grundstücksverkäufe oder unternehmerische Vorgänge. Soweit der Staat solche Vorgänge dennoch als schenkungsteuerbar behandelt, entsteht ein Spannungsverhältnis zwischen gleichmäßigem Vollzug und verhältnismäßiger Zurückhaltung gegenüber Ehe und Familie.

Ein möglicher Formulierungsvorschlag für die weitere Argumentation lautet: „Die Schenkungsteuer im engsten Familienbereich steht nicht deshalb zur Disposition, weil familiäre Vermögensübertragungen von Verfassungen wegen steuerfrei wären. Sie steht zur Disposition, weil der Staat eine Steuer auf privat-familiäre Lebensgestaltung nur dann legitim erheben kann, wenn die gesetzliche Belastungsentscheidung typischerweise gleichmäßig vollzogen wird. Wo dies ohne unverhältnismäßige Überwachung von Ehe und Familie nicht möglich ist, spricht der Gleichheitssatz nicht für mehr Kontrolle, sondern für eine gesetzgeberische Rücknahme des Steuerzugriffs.“

Nicht der einzelne Steuerpflichtige soll aus der Nichterfassung anderer Familien einen Anspruch auf eigene Steuerfreiheit herleiten. Vielmehr soll der Gesetzgeber an seine verfassungsrechtliche Verantwortung erinnert werden, Steuern nur dort zu normieren, wo er Bemessung, Erhebung und Kontrolle gleichheitsgerecht und verhältnismäßig organisieren kann. Im familiären Kernbereich spricht vieles dafür, dass diese Grenze erreicht ist.