

Protokoll zum  
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
vom 25. November 2011\*

**Dr. Marcel Krumm**

Akademischer Rat a.Z.  
(Lehrstuhl für Steuerrecht,  
Ruhr-Universität Bochum)  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht  
Steuerberater

**„Der Tod als einkommensteuerbares Ereignis:  
Die Veräußerungsfiktion des § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 AStG bei grenz-  
überschreitenden Erbfällen  
- Auslegungsfragen, Verfassungs- und Unionsrecht-“**

---

\*Dipl. Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einleitung .....	2
1. Historisch-konzeptionelle Anmerkungen.....	2
2. Klärung semantischer und systematischer Schwächen .....	3
2.1 Formulierung „Übertragung der Anteile“ und „Erwerb von Todes wegen“.....	3
2.2 Wer verwirklicht den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG? .....	3
2.3 Doppelte Ansässigkeit des Erben.....	4
2.3 Personenbezogene Rückkehrregelung in § 6 Abs. 3 AStG.....	5
2.4 Vermächtnis - auf Übereignung eines privaten Kapitalgesellschaftsanteils gerichtet .....	6
3. Verhältnis zur Erbschaftsteuer .....	7
3.1 Grundfall - Erbe als Steuerausländer .....	7
3.2 Vergleichsfall .....	7
3.3 Vermächtnis an Steuerausländer .....	8
4. Todesbedingte Vermögenszuwachsbesteuerung und Verfassungsrecht .....	8
4.1 Wird der verfassungsrechtliche Gewährleistungsgehalt im Endpunkt der Steuerrechtssubjektivität des Erblassers geringer? .....	8
4.2 Einengung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums im Verhältnis zum lebzeitigen Realisationsprinzips .....	9
5. Unionsrechtliche Fragen .....	11
6. Diskussion .....	15

## Einleitung

Der Vortrag von *Herrn Dr. Krumm* beschäftigt sich insb. mit § 6 AStG, der als Vehikel diene, um ein grundlegendes Problem der formaljuristischen Betrachtung bzgl. der Entstrickung stiller Reserven im Todesfall ohne Möglichkeit der „Rückverstrickung“ zu verdeutlichen. Er kritisiert die Formulierung des § 6 AStG und dass dieser viele Auslegungsfragen aufwerfe. Nach einleitenden historisch-konzeptionellen Anmerkungen erläutert *Herr Dr. Krumm* im Folgenden die Anwendungsfälle des § 6 AStG nach geltendem Recht. Dabei zeigt er anhand von Interpretationsfragen die semantischen und strukturellen Schwächen, insb. von § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Alt. 2 AStG auf. Sodann erläutert er das Verhältnis zur Erbschaftsteuer sowie verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Fragen der todesbedingten Vermögenszuwachsbesteuerung.

### 1. Historisch-konzeptionelle Anmerkungen

*Herr Dr. Krumm* beginnt seinen Vortrag mit der Darstellung der Rechtslage bis einschließlich 2006 anhand eines Beispiels:

Ein Erblasser (in Deutschland= D) sei vor dem Erbfall unbeschränkt steuerpflichtig und Anteilseigner an einer inländischen GmbH gewesen. Ein etwaiger Veräußerungsgewinn unterliege in Deutschland der Besteuerung (§ 17 EStG). Der Erbe (in Österreich=A) sei nach dem Erbfall mit einem etwaigen Gewinn aus Veräußerung der Anteile an der GmbH in D beschränkt einkommensteuerpflichtig; Deutschland dürfe das Besteuerungsrecht jedoch nicht ausüben (Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland-Österreich). Daher komme es zum (endgültigen) Verlust des Besteuerungsrechts bzgl. der stillen Reserven.

Für diesen (Erb-)Fall habe § 6 AStG a.F. keinen Anwendungsfall gehabt. Zudem sei nach der alten Rechtslage nicht klar gewesen, ob dies auch für Vermächtnisse gegolten habe.

*Herr Dr. Krumm* stellt sodann die Neufassung des § 6 AStG seit dem SEStEG dar, womit eine rechtsformabhängige, todesbedingte Wertzuwachsbesteuerung geschaffen worden sei. Zum Vergleich führt er an, dass hingegen der todesbedingte Anfall von Betriebsvermögen oder einem Mitunternehmeranteil bei einem Steuerausländer grundsätzlich nicht zur Aufdeckung stiller Reserven (Betriebsstättenprinzip) führe und §§ 16 Abs. 3a, 4 Abs. 1 S. 3 EStG seltene Ausnahmen darstellen würden. Damit seien Anteile an GmbHs eher der Gefahr der Wertzuwachsbesteuerung ausgesetzt und damit schlechter gestellt als Personengesellschaftsanteile, für die § 6 AStG nicht gelte. Dies verdeutliche das Bedürfnis einer Rechtsformwahlberatung.

## 2. Klärung semantischer und systematischer Schwächen

Im Folgenden stellt *Herr Dr. Krumm* Auslegungsfragen bzgl. § 6 AStG n.F. dar.

### 2.1 Formulierung „Übertragung der Anteile“ und „Erwerb von Todes wegen“

Er beginnt mit den Interpretationsfragen zu § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG, dessen Wortlaut heißt:

„Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Satzes 1 stehen gleich Nr. 1 **die Übertragung der Anteile** durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder **durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen** [...]“

Die Formulierung „**Übertragung der Anteile**“ sei insofern unpassend, als im deutschen Erbrecht der Grundsatz des „Vonselbsterwerbs“ gelte und es nicht zu einem (rechtsgeschäftlichen) Übertragungsakt komme, etwa eine juristische Sekunde vor dem Tod. Auch die Formulierung „**durch Erwerb von Todes wegen**“, die an den erbschaftsteuerlichen Begriff anknüpfe, passe nicht. Dem Erbschaftsteuerrecht liege das Bereicherungsprinzip i.S.d. Reinvermögenszugangstheorie zugrunde, wobei der „Erwerb von Todes wegen“ dort der Differenzierung zwischen schuldrechtlichem Anspruch und dessen Erfüllung keine Rechnung tragen müsse. § 6 AStG stelle hingegen einen Ersatzrealisationstatbestand für § 17 EStG dar, welcher auf die Übertragung wirtschaftlichen Eigentums abstelle, nicht auf das schuldrechtliche Geschäft. Auch der Verlust des Besteuerungsrechts könne nur durch den Wechsel der (wirtschaftlichen) Rechtszuständigkeit bzgl. der Kapitalgesellschaftsanteile eintreten. Die synonyme Verwendung der Begriffe sei daher irreführend.

### 2.2 Wer verwirklicht den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG?

*Herr Dr. Krumm* stellt die Frage, wer den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 2 AStG verwirkliche, der Erbe oder der Erblasser. Das Gesetz schweige dazu, weshalb diese Auslegungsfrage in der Literatur kontrovers diskutiert werde. Relevant werde die Streitfrage im Bezug auf:

- DBA-Schutz (bei Auslegung zugunsten des Erben sei Schutz gegeben)

- Verhältnis zur Einkommensteuer (Frage des § 35 b EStG, ob die dort vorausgesetzte Personenidentität vorliege?)
- Steuerschuldrechtliche Zuordnung bei Mehrheit von Erben
- Steuerbarkeit bei ausländischen Kapitalgesellschaftsanteilen (Gesetzgeber wollte Gleichstellung)

Folgende Ansätze würden in der Literatur vertreten:

- Für die Auslegung der Tatbestandsverwirklichung durch den Erben spreche sich Wassermeyer in der Kommentierung zu § 6 AStG aus. Der Wortlaut spreche von „Erwerb“, was eine Auslegung zugunsten des Erwerbers (=Erben) rechtfertige. Zudem gehe das Besteuerungsrecht nicht in der juristischen Sekunde des Todes beim Erblasser verloren, sondern erst beim (ausländischen) Erwerber.
- Zugunsten einer Auslegung der Tatbestandsverwirklichung durch den Erblasser führt Herr Dr. Krumm folgende Argumente an: § 6 AStG sei selbst kein Steuertatbestand, sondern knüpfe an § 17 EStG an. Diesen könne der Erbe, der nicht einmal beschränkt steuerpflichtig sei, nicht erfüllen. Die Intention des Gesetzgebers, den § 6 AStG als Ersatztatbestand zu § 17 EStG zu formulieren, könne nur durch Auslegung zugunsten des Erblassers erfüllt werden. Alle anderen vier Ersatztatbestände würden zudem einheitlich ausgelegt, so dass auch hier, mangels Andeutung einer Ausnahme im Wortlaut, der Erblasser gemeint sein müsse.

Herr Dr. Bödefeld äußert mit Hinweis auf diese Auslegungsfrage Zweifel an der Bestimmtheit der Norm. Herr Dr. Krumm entgegnet, dass das BVerfG es für ausreichend erachte, wenn die Bestimmbarkeit mit methodischer Auslegung gewährleistet sei, was hier der Fall sei.

### 2.3 Doppelte Ansässigkeit des Erben

Herr Dr. Krumm weist mit einem Beispiel auf die Problematik der Doppelansässigkeit des Erben im Inland (D) und Ausland (A) hin.

- Dann sei der Erbe zwar in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, weshalb § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 2 AStG nicht greife. Jedoch sei das Besteuerungsrecht bzgl. des Veräußerungsgewinns aufgrund einer abkommensrechtlichen Wohnsitzkollisionsnorm gleichwohl dem anderen Staat (A) zugewiesen.
- Satz 2 Nr. 2 greife dennoch nicht, da der Erbe schon vor dem Erbfall vorrangig in A ansässig gewesen sei. Nr. 2 regle nur den Wegzugsfall, nicht den Erbfall.
- Streitig sei, ob ein Rückgriff auf Satz 2 Nr. 4 („Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auf Grund anderer als der Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 bis 3 genannten Ereignisse“) in diesem Fall möglich sei. Problematisch sei, dass der Verlust des Besteuerungsrechts sich explizit in keinem Tatbestand des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG wiederfinde. Auch sei die Nr. 4 nicht als Grundtatbestand normiert und die anderen Nummern nicht als Regel-

beispiele formuliert. Daher könnte ein Rückgriff auf Nr. 4 (als „Angstklausele“) durch die Sperrwirkung der Nr. 1 und Nr. 2 verwehrt sein. Allerdings werde im Gegensatz zur Nr. 4 bei Nr. 1 und 2 nicht der Verlust des Besteuerungsrechts geprüft. Zudem sei der Wille des Gesetzgebers wohl darauf gerichtet, Nr. 4 als Auffangtatbestand zu verstehen.

*Herr Prof. Seer* stellt nunmehr die Frage nach der Bestimmtheit der Nr. 4, während er Nr. 1 für noch bestimmt genug hält. Nr. 4, die als „Angstklausele“ durch die Formulierung „andere Ereignisse“ wohl jeden Lebenssachverhalt erfasse, werde damit jedoch völlig konturenlos. Er fragt, ob dies unter dem Aspekt des Bestimmtheiterfordernisses noch erträglich sei. Zwar sei er kein Befürworter des strengen steuerlichen Analogieverbots. Der Wille des Gesetzgebers müsse jedoch erkennbar sein. Auch nur dann könne Nr. 4 als Auffangtatbestand fungieren. *Herr Dr. Krumm* befürwortet die Idee der Analogie und hält diese ebenfalls für zulässig. Er gibt zu bedenken, dass der Gesetzgeber mit Nr. 1 habe Erbfälle erfassen wollen, mit Nr. 2 die Problematik der Doppelansässigkeit erkannt und habe regeln wollen. Daher bestehe eine offene Lücke, die entweder durch entsprechende Auslegung der Nr. 4 oder durch Analogie geschlossen werden könne. Jedenfalls geschehe dem Steuerpflichtigen wertungsmäßig dadurch kein Unrecht. Nr. 1 und 2 würden insoweit keine Sperrwirkung entfalten.

### **2.3 Personenbezogene Rückkehrregelung in § 6 Abs. 3 AStG**

Zu § 6 Abs. 3 AStG führt *Herr Dr. Krumm* aus, dass Satz 1 die Fälle der Rückkehr nach Wegzug erfasse, der Todesfall aber ohne Rückkehr sei. Daher bedürfe es einer Sonderregel (vgl. Satz 3) für den Erwerb von Todes wegen. Der Steueranspruch nach Abs. 1 entfalle, sofern der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen binnen fünf Jahren unbeschränkt steuerpflichtig werde. Eine bloße „Rückkehr“ der Kapitalgesellschaftsanteile in die deutsche Besteuerungshoheit sei nicht ausreichend. *Herr Dr. Krumm* verdeutlicht die Problematik anhand eines Beispiels zur Erbengemeinschaft, wobei Erblasser und Erbe 1 Steuerinländer, Erbe 2 Steuerausländer seien. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung erhalte Steuerinländer-Erbe 1 den gesamten geerbten Anteil an der Kapitalgesellschaft. Erbe 2 erhalte im Gegenzug das sonstige wertmäßig gleichwertige Privatvermögen. Fraglich sei, ob in diesem Fall die Wertzuwachsbesteuerung nachträglich wieder beseitigt werden könne. Dazu stellt *Herr Dr. Krumm* zwei Varianten vor:

- Erbe 2 kehre „zurück“ (wobei fraglich sei, ob eine doppelte Ansässigkeit insoweit ausreiche) und erst dann werde die Kapitalgesellschaftsbeteiligung auf Erbe 1 übertragen. Dann wäre § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG einschlägig.
- Erbe 2 denke nicht an Rückkehr (diese würde vorrangig unbeschränkte Steuerpflicht in D bedeuten- fraglich sei, ob auch abkommensrechtliche Ansässigkeit erforderlich sei), dennoch würden die Kapitalgesellschaftsanteile auf Erbe 1 übertragen. Dann wäre § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG seinem Wortlaut nach nicht einschlägig. Dieses Ergebnis leuchte ihm nicht ein,

weshalb fraglich sei, ob eine Analogie in Betracht komme, sofern die Anteile im Rahmen der Erbaueinandersetzung wieder steuerverstrickt würden.

*Herr Prof. Seer* gibt zu bedenken, ob dieser Fall nicht wertungsmäßig einer Realteilung entspreche, sodass mit Wirkung ex tunc der Fall wie ein originärer Erwerb bei Erbe 1 zu behandeln wäre. *Herr Dr. Krumm* merkt dazu an, dass der Fall zweistufig zu beurteilen sei, wobei zunächst eine Zurechnung (auch) bei Erbe 2 erfolge, dann mit Auseinandersetzung beim Erben 1. Auf die Frage aus dem *Publikum*, ob nicht eine Gestaltung so erfolgen könne, dass § 6 AStG vermieden werde, antwortet *Herr Dr. Krumm*, dass dies aufgrund des „Vonselbsterwerbs“ nicht möglich sei. Auch die Idee der Ausschlagung wird dazu aus dem *Publikum* angeführt. *Herr Dr. Krumm* entgegnet jedoch, dass die Ausschlagung gegen Abfindung teilweise als Veräußerung angesehen werde, was jedoch umstritten sei.

#### **2.4 Vermächtnis - auf Übereignung eines privaten Kapitalgesellschaftsanteils gerichtet**

Zur Interpretationsfrage bzgl. des Vermächtnisses stellt *Herr Dr. Krumm* folgendes Beispiel dar: Der Erblasser wende die Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Wege des Vermächtnisses einem Steuerausländer (in A) zu; der Erbe sei Steuerinländer (in D). Fraglich sei dabei, ob Satz 2 Nr. 1 Alt. 1 (Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden) oder Alt. 2 (Erwerb von Todes wegen) gelte?

- Sofern Alt. 2 gelte, stelle sich die Frage, ob die Bereicherung des Vermächtnisnehmers oder die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich seien. Unklar sei, wer Alt. 2 verwirkliche (Erblasser-Erbe oder Erblasser-Vermächtnisnehmer?). Ggf. entstehe eine Anrechnungslücke bzgl. § 35 b EStG (Identität von Einkommensteuerverwirklichung und erbschaftsteuerlich Bereichertem). Zudem stehe in Frage, ob eine steuerwirksame Rückkehr möglich sei. Für die Vermächtniserfüllung sei streitig, ob ein Fall der Alt. 1 oder 2 vorliege, da die causa erbrechtlicher Natur sei, aber der Erwerb unter Lebenden vollzogen werde.
- Sofern Alt. 1 gelte, sei keine steuerwirksame Rückkehr möglich, da § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG auf den „Erwerb von Todes wegen“ beschränkt sei.

Mit einer ergebnisorientierten Auslegung stellt *Herr Dr. Krumm* die Frage, ob die Rückkehrregel gelten solle. Sei dies der Fall, spreche dies für die Anwendung der Alt. 2. Vergleiche man den Vermächtnisnehmer jedoch eher mit einem Beschenkten, spreche dies für Alt. 1. Der Wortlaut der Norm helfe nicht, da der Gesetzgeber insoweit unsauber gearbeitet habe.

*Herr Prof. Seer* stellt die Frage, warum der Gesetzgeber überhaupt zwischen Beschenkten und Erben etc. in Ansehung der Rückkehrregelung differenziere. *Herr Dr. Krumm* gibt zu bedenken, dass dem Beschenkten ein größerer Gestaltungsspielraum und damit die Möglichkeit der Vermeidung des § 6 AStG zukomme, während dies beim Erben durch den „Vonselbsterwerb“ nicht möglich sei. *Herr Prof. Seer* erwidert, dass dem Vermächtnisnehmer aber durch Nichtgeltendmachung des Anspruchs wohl auch Gestaltungsmacht zukomme. *Herr Dr. Krumm* stimmt zu

und stellt fest, dass der Vermächtnisnehmer wohl in der Mitte zwischen Erbe und Beschenktem stehe und ihm immerhin etwas Gestaltungsmöglichkeit zukomme, daher alles vertretbar sei. Er kritisiert, dass die Finanzverwaltung sich zu dieser Problematik bisher nicht geäußert habe.

Als weiteres Beispiel stellt *Herr Dr. Krumm* den Fall dar, dass der Erblasser die Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Wege des Vermächtnisses einem Steuerinländer zuwendet, der Erbe aber Steuerausländer ist. Dann erfolge im ersten Schritt ein Zwischenerwerb des Erben, wobei das deutsche Besteuerungsrecht (trotz des nur dinglichen Zwischenerwerbs) verloren ginge und § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG erfüllt sei. Im zweiten Schritt erst erfolge die Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile auf den Vermächtnisnehmer. Es stelle sich die Frage, ob die Erfüllung des Vermächtnisses als Rückkehr i. S. von § 6 Abs. 3 S. 3 AStG zu werten sei. Das Problem bestehe darin, dass der Vermächtnisnehmer als Steuerinländer nicht entsprechend dem Wortlaut wieder unbeschränkt steuerpflichtig werde, sondern es von Beginn an ununterbrochen gewesen sei.

### 3. Verhältnis zur Erbschaftsteuer

Das Verhältnis der Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer betreffend, trägt *Herr Dr. Krumm* vor, dass eine Doppelbelastung idealerweise zu vermeiden sei, in Übereinstimmung mit dem BFH aber im Zweifel hinzunehmen sei. Zur Problematik der intersubjektiven Doppelbelastung stellt er zwei Modellmöglichkeiten dar:

#### 3.1 Grundfall - Erbe als Steuerausländer

Im Fall, dass der Erbe Steuerausländer ist, sei § 35b EStG nicht anwendbar, da keine einkommensteuerliche Verwirklichungs- und erbschaftsteuerliche Belastungsidentität bestehe (Erblasser=Einkommensteuersubjekt, Bereicherter=Erbe). Es könne aber ein Abzug der Einkommensschuld als Nachlassverbindlichkeit erfolgen, wenn diese durch den Erblasser in der letzten juristischen Sekunde vor dem Tod verwirklicht sei.

#### 3.2 Vergleichsfall

Als Vergleichsfall führt *Herr Dr. Krumm* das Beispiel an, dass Erblasser und Erbe Steuerinländer sind und der Erbe die Beteiligung unmittelbar nach dem Erbfall verkauft. Dann sei nach Auffassung des BFH kein Abzug der latenten Einkommensschulden möglich, aber § 35 b EStG anwendbar und dieser führe zu einer Einkommensteuerermäßigung. Daraus ergebe sich eine Besserstellung gegenüber dem Fall des § 6 AStG, obwohl die gleichen stillen Reserven bei unterschiedlicher Zurechnung betroffen seien. *Herr Dr. Krumm* hinterfragt kritisch, warum es diese zwei unterschiedlichen Modelle gebe und keine Konzentration auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolge, indem eine einheitliche Regelung getroffen werde.

*Herr Prof. Seer* gibt dazu zu bedenken, dass die Problematik der Doppelbelastung zum Zeitpunkt seiner damaligen Anhörung im Finanzausschuss nicht in den Entwurf zur Erbschaftsteuer

Eingang gefunden hätte. Der § 35 EStG a.F. wäre im Jahre 1998 mit der Begründung, eine ungerechtfertigte Steuerentlastung darzustellen, gestrichen worden. Dieser sei dann „eins zu eins“ in den § 35 b EStG übernommen worden, obwohl der § 35 EStG a.F. schon damals rudimentär gewesen sei. Er kritisiert, dass das BMF i.R. seiner Funktion im Gesetzgebungsverfahren historisches Wissen besitzen müsse und dies bei Gesetzesentwürfen zu nutzen habe. Zu dieser Thematik merkt *Herr Dr. Krumm* an, dass § 6 Abs. 3 Nr. 1 AStG a.F. zwar die Schenkungsfälle geregelt habe. Die Passage über die Vermeidung der Doppelbesteuerung sei aber mit dem SEStEG gestrichen worden. Bei der erst später erfolgten Einführung des § 35 b EStG i.R.d. Erbschaftsteuergesetzgebung sei dann die Schenkung jedoch nicht mit geregelt worden. Ob dies absichtlich erfolgt sei, stelle er in Frage.

### 3.3 Vermächtnis an Steuerausländer

*Herr Dr. Krumm* bringt folgendes Beispiel: Der Erblasser wende die Kapitalgesellschaftsbeteiligung (unter 10%) im Wege des Vermächtnisses einem Steuerausländer (in A) zu; der Erbe sei Steuerinländer (in D). Im ersten Schritt erfolge ein Zwischenerwerb des Erben, der bei diesem zu keiner Relevanz bzw. Bereicherung bei Einkommensteuer bzw. Erbschaftsteuer führe. Beim Vermächtnisnehmer falle ausländische und deutsche Erbschaftsteuer (im Zeitpunkt des schuldrechtlichen Anspruchs) an. Im zweiten Schritt, bei der Übertragung der Kapitalgesellschaftsanteile auf den Vermächtnisnehmer falle Einkommensteuer beim Erben gem. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 1 AStG an. Es komme weder zu einer Anrechnung nach § 35b EStG noch zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 21 ErbStG. *Herr Dr. Krumm* kritisiert das Bestehen einer Anrechnungslücke. Diese Dreifachbelastung fresse die Erbschaft auf. Hier sei Raum für einen Erlass gem. § 227 AO.

## 4. Todesbedingte Vermögenszuwachsbesteuerung und Verfassungsrecht

*Herr Dr. Krumm* leitet die Thematik der verfassungsrechtlichen Fragen mit Kritik am Automatismus der Entstrickung am Beispiel des § 6 AStG ein. Ihren Ausgangspunkt nehme die Besteuerung der stillen Reserven in der Lebensphase des Erblassers. Das Realisationsprinzip sei eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie der freiheitsschonenden, verhältnismäßigen Besteuerung (Art. 14 Abs. 1 GG). Dabei halte er das Realisationsprinzip für verfassungsrechtlich geboten, wobei der Gesetzgeber in der konkreten Ausgestaltung Gestaltungsspielräume habe.

### 4.1 Wird der verfassungsrechtliche Gewährleistungsgehalt im Endpunkt der Steuerrechtssubjektivität des Erblassers geringer?

Fraglich sei, ob dies mit Blick auf die Erblasser/Rechtsnachfolger-Perspektive ebenfalls so gelten könne. Denn nach dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit

(Prinzip strenger Individualbesteuerung) müsste ein Besteuerungszugriff am Lebensende des Erblassers erfolgen. In Frage stehe aber, ob dem strengen Individualbesteuerungsprinzip gleicher Verfassungsrang zukomme, wie dem Realisationsprinzip und ob zwischen dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und der Intersubjektivität des Realisationsprinzips ein Konflikt bestehe, der dann für sich betrachtet rechtfertigungsbedürftig sei. Nach Ansicht von *Herrn Dr. Krumm* komme dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit jedoch kein solcher gleicher Verfassungsrang zu, der Gesetzgeber sei allenfalls aus Folgerichtigkeitsgesichtspunkten daran gebunden.

#### **4.2 Einengung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums im Verhältnis zum lebzeitigen Realisationsprinzips**

Nach Ansicht von *Herrn Dr. Krumm* wird der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers sogar im Verhältnis zum lebzeitigen Realisationsprinzip eingengt. Der Erbe könne sich ebenfalls auf Art. 14 Abs. 1 GG u. Art. 3 Abs. 1 GG berufen, da die Unentgeltlichkeit des Erbanfalls seine Eigentumsposition nicht geringwertiger mache. Das Schutzniveau entspreche also mindestens dem beim Erblasser. Dies allein rechtfertige schon die Intersubjektivität des Realisationsprinzips. Er verweist dabei auf die Aussage des BVerfG, dass Erben nicht sinnlos werden dürfe. Der Erbe erfahre eine Schutzbereichsverstärkung, da die Erbrechtsgarantie hinzu trete. *Herr Dr. Krumm* führt aus, dass anlässlich der Abwägung die folgenden Aspekte verstärkend bzw. zusätzlich eingestellt würden:

- Wegen des Zusammentreffens von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer (wegen § 1922 BGB/§ 45 AO) sei hier – ungeachtet steuersystematischer Unterschiede und Anknüpfungspunkte – die Gesamtbelastung freiheitsrechtlich relevant und der Erbe schutzwürdiger.
- Dem Erblasser sei das Realisationsprinzip dessen Leben lang konzeptionell aufgedrängt worden, weshalb er in eine gesteigerte Abhängigkeit getrieben worden sei. Er habe (abgesehen von [fragwürdigen] Steuergestaltungsmodellen wie z.B. Ringveräußerungen) keine Möglichkeit der Aufdeckung stiller Reserven gehabt (Nichtzulassen von Aufdeckung stiller Reserven als Vorverhalten des Staates). Der Gesetzgeber hätte die Entstrickung zu Lebzeiten ins Ermessen des Steuerpflichtigen stellen können. Damit hätte ein Zwang zur Doppelbesteuerung vermieden werden können. Daher lasse sich i.S. eines Ingerenzgedankens eine besondere Schutzwürdigkeit ableiten.

*Herr Prof. Seer* merkt dazu an, dass *Herr Dr. Krumm* dann dem (zuvor als Rechtfertigungsmöglichkeit dargestellten) Realisationsprinzip kritischer entgegenstehen müsse. Zudem hätte der Erbe bei Besteuerung zu Lebzeiten des Erblassers bereits ein um die Einkommensteuer (auf die stillen Reserven) reduziertes Vermögen geerbt. *Herr Prof. Seer* selbst

sympathisiere mit der Alternative, dass im letzten Akt beim Erblasser die Entstrickung erfolge und Einkommensteuer bei diesem anfalle. Dies sei zumindest logische Folge des Individualprinzips und würde diese Fälle obsolet werden lassen. *Herr Dr. Krumm* betont, dass der Ingerenzgedanke nur ein Abwägungspunkt sei und es letztendlich auf eine Gesamtabwägung ankomme.

- *Herr Dr. Krumm* stellt in Frage, ob eine (Ausweich-)Gestaltbarkeit – wie z.B. Verzicht auf Vererben ins Ausland, möglicher Rechtsformwechsel von Kapitalgesellschaft in Personengesellschaft (vom Wohnsitzprinzip ins Betriebsstättenprinzip) - als gegenläufiger Abwägungsbelang ins Gewicht falle und den Rechtfertigungsdruck absenke. Das BVerfG sehe bei Nichtvermeidbarkeit i.R.d Art. 3 Abs. 1 GG eine höhere Rechtfertigungsschwelle vor, umgekehrt falle der Rechtfertigungsdruck mit einer gesteigerten Vermeidbarkeit. Dies müsse wohl grds. auch hier gelten, so *Herr Dr. Krumm*.
- Jedoch halte er eine staatliche Achtung des persönlichen Umgangs mit der eigenen Endlichkeit als Ausdruck der Erbrechtsgarantie i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG für geboten. In der Praxis hätten Unternehmer Probleme, sich aufgrund steuerrechtlichen Planungsbedürfnisses mit ihrer eigenen Endlichkeit auseinander zu setzen, da es sich dabei um einen hoch sensiblen und hoch persönlichen Bereich handele. Die Ausweichgestaltung sei aber nur um den Preis der Auseinandersetzung mit eigener Endlichkeit möglich, wobei auch die formale Enterbung und Einsetzung als Vermächtnisnehmer als belastend empfunden werden könne. Davor sei auch staatlicher Respekt geboten. Damit könne das Argument der Vermeidbarkeit ein Stück weit entkräftet werden.
- Die Wiedererlangung der Steuerverstrickung sei im Tatsächlichen möglich; „Entnahme“ oder „Wegzugsbesteuerung“ würden keinem Selbstzweck dienen. Hierin liege eine Schwäche des § 6 AStG insgesamt. Denn sofern die Anteile selbstbestimmt wieder zurück gelangen und der deutsche Staat das Besteuerungsrecht wiedererlangen würde, sei eigentlich das Ziel des Gesetzgebers erreicht, wenngleich § 6 AStG hierfür keine Privilegierung gewähre. Seine Kritik erstreckte sich dabei nicht nur auf § 6 AStG im Speziellen, sondern auf die Entnahmetatbestände im Allgemeinen (Bsp. qualifizierte Nachfolgeklausel). Diese seien zur Missbrauchsbekämpfung nötige Folge der Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen und damit Folge des Einkünfte dualismus. Im Speziellen sei jedoch zu berücksichtigen, dass bei Erbfällen die Entnahme durch den „Vonselbsterwerb“ ausgelöst werde. *Herr Dr. Krumm* hinterfragt kritisch, ob das staatliche Interesse am Besteuerungszugriff gleich hoch sein könne, wenn die Beteiligten nach dem „Vonselbsterwerb“ bereit seien, die stillen Reserven wieder „steuer zu verstricken“, als wenn das Besteuerungsrecht dem Staat endgültig verloren gehe. *Herr Dr. Krumm* verneint die Frage. Mit Blick auf die Rückkehrfäl-

le, bei denen nach dem Erbfall eine Rückverstrickung stiller Reserven mit deutschem Besteuerungsrecht erfolge, stelle sich die Frage, was – außer der formalen Anknüpfung - den Besteuerungszugriff noch rechtfertige. Zwar halte er deshalb die Entnahme nicht für unzulässig, aber das staatliche Interesse am Steuerzugriff sei daher schwächer.

In der Gesamtwürdigung sieht *Herr Dr. Krumm* das staatliche Interesse an der sofortigen Besteuerung als niedrig zu gewichten, das des Steuerpflichtigen als hoch an.

- Daher seien die Anforderungen an die Zielgenauigkeit der Regelung des § 6 AStG gestiegen und eine Anknüpfung an den „tatsächlichen Verlust des Besteuerungsrechts“ geboten. Aufgrund der gesteigerten Anforderungen an die Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs müsse (verfassungsrechtlich geboten) die Voraussetzung des „tatsächlichen Verlusts des Besteuerungsrechts“ in § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Alt. 2 AStG hineingelesen werden.
- Insbesondere in Ansehung der ipso iure Wirkungen des erbrechtlichen „Vonselbsterwerbs“ müsse es als Verhältnismäßigkeitsgarant Reparaturmöglichkeiten geben. Die Rückkehrregelung des § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG enthalte einen richtigen Ansatz und nach Ansicht von *Herrn Dr. Krumm* auch einen allgemeinen Rechtsgedanken. Dieser müsse weiterentwickelt werden und auf die übrigen oben geschilderten Fälle angewendet werden, bei denen die Rückkehrregelung aus Wortlautgründen nicht einschlägig sei. Das Verfassungsrecht gebe hier den entscheidenden Anstoß für diese zielgenaue Auslegung. Der zu eng formulierte Satz 3 sei weiter zu verstehen und habe auch die Fälle der Rückkehr der Kapitalgesellschaftsanteile und die Fälle, in denen der Steuerpflichtige ununterbrochen unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, zu erfassen.
- Des Weiteren beschäftigt sich *Herr Dr. Krumm* mit der Frage, wie man konzeptionell mit der Doppelbelastung umgehen könne. Dem BFH insoweit folgend halte er eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer zwar grundsätzlich für hinnehmbar. Wenn der Gesetzgeber jedoch zwei unterschiedliche Konzeptionen einfachgesetzlich normiere, mit denen er die Doppelbelastung vermeiden wolle, müsse er diese auch sinnvoll gleichheitsrechtlich ausgestalten. Dabei sei es jedoch dem gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum überlassen, ob er den Weg der Nachlassverbindlichkeit und latenten Einkommensteuer wähle, oder den des § 35 b EStG. Es ergäben sich höhere Rechtfertigungsanforderungen an die „formalgründig“ bedingte „Besserstellung“ des verkaufenden Erben.

## 5. Unionsrechtliche Fragen

*Herr Dr. Krumm* stellt dar, dass die Neufassung des § 6 AStG mit dem SEStEG auf unionsrechtlichem Druck nach den Entscheidungen des EuGH zur Wegzugsbesteuerung, „Lasteyrie du

Saillant“ und „N“, beruht habe. Die Rechtsfragen in den einschlägigen EuGH-Verfahren seien gewesen:

- Wegzug stelle keinen Kapitalverkehr dar; einschlägig sei die Niederlassungsfreiheit, da die französische und niederländische Regelung auf wesentliche Beteiligungen (etwa >25%) abstellten. Der EuGH habe daher schon kein Konkurrenzproblem zwischen den Grundfreiheiten gesehen, da er die Kapitalverkehrsfreiheit für nicht einschlägig angesehen habe. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sei nach dem EuGH schon gegeben gewesen, da ein (freiheitsrechtlich geschützter) Wegzug durch den Gesetzgeber (wegen der Wegzugsbesteuerung) unattraktiv gemacht worden sei. Mangels Spürbarkeitsschwelle sei eine Beschränkung schnell gegeben.
- Als Rechtfertigungsgrund habe der EuGH die (gerechte) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse (Bzgl. der Gerechtigkeitswertung orientiere man sich am OECD-Musterabkommen, vgl. Schlussvortrag zu Nat. Grid Indus BV) und Kohärenz des Steuersystems (vorherige Verschonung erlaube Besteuerung) genannt, wobei *Herr Dr. Krumm* die Begrifflichkeiten als auf demselben Gedanken beruhend verstehen wissen will. *Herr Prof. Seer* stimmt dem zu. *Herr Dr. Krumm* diskutiert kurz mit dem *Publikum*, ob die Kohärenz ein Unterfall der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse sei (*Publikum*), oder umgekehrt (*Herr Dr. Krumm*). Der EuGH, so *Herr Dr. Krumm*, trenne diese formal in zwei Prüfungspunkte, prüfe jedoch inhaltlich dasselbe.
- Als Rechtfertigungsgrund müsste zwingendes Allgemeinwohlinteresse vorliegen. Zu den Verhältnismäßigkeitsanforderungen merkt *Herr Dr. Krumm* an, dass Steuerfestsetzung zulässig, aber sofort fällige bzw. nur gegen Sicherheitsleistung zu stundende Steuerforderung unverhältnismäßig sei. Es habe dabei i. R. d. Verhältnismäßigkeit eine Gesamtschau zu erfolgen, welche die Steuerbarkeit, die Festsetzung und die Erhebung umfassen müsse.

Dies sei der Ausgangspunkt gewesen für die Überarbeitung und Neufassung des § 6 AStG. Der § 6 Abs. 5 AStG, der zwischen Wegzug in Mitgliedsstaat (mit der Folge der zinslosen und sicherheitslosen Stundung) und in Drittstaaten differenziere, sei beispielsweise eine Reaktion auf die o. g. Rechtsprechung.

Die EuGH-Erkenntnisse zur „klassischen Wegzugsbesteuerung“ seien nur bedingt auf § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG übertragbar.

- **Einschlägige Grundfreiheit:** Denn einschlägige Grundfreiheit sei im Erbfall (vgl. Rechtsache Barbier) - in Anlehnung an die KapitalverkehrsRL, die der EuGH als Auslegungshilfe heranziehe (und wo im Anhang der Erbfall als Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter dargestellt sei) - die Kapitalverkehrsfreiheit. Dies gelte seit der Rechtsache Schröder auch für die Einkommensteuer, also steuerartenübergreifend in Erbfällen. *Herr Dr. Krumm* weist

darauf hin, dass *Herr Dr. Rehfeld* dies in dessen Dissertation bereits vor der Rechtssache Schröder zutreffend erkannt habe.

Die Niederlassungsfreiheit sei hingegen im Ergebnis nicht einschlägig. *Herr Dr. Krumm* macht Ausführungen zu einer Diskussion um die Konkurrenz zwischen Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit. Er erläutert dazu, dass die Niederlassungsfreiheit nach der Rechtsprechung gegeben gewesen sei, wenn nach der maßgeblichen Zielrichtung der nationalen Norm eine (Einfluss vermittelnde) „unternehmerische Beteiligung“ vorgelegen habe, mithin eine Niederlassung und damit ein vor der Kapitalverkehrsfreiheit vorrangiger Fall der Niederlassungsfreiheit. Nach Stimmen in der Literatur sei jedoch Anknüpfungspunkt für die Frage der „unternehmerischen Beteiligung“ der konkrete Fall. Diese Streitfrage werde nunmehr angereichert durch den Vorlagebeschluss des BFH zu § 13a ErbStG a.F. bzgl. der Frage, ob auch kanadisches Betriebsvermögen geschützt sei. Der BFH stelle nunmehr die Frage, ob wegen der Rechtssache Barbier nicht immer die Kapitalverkehrsfreiheit - i.S. einer Generalverdrängung im Erbfall - vorrangig vor der Niederlassungsfreiheit gelten müsse.

*Herr Dr. Krumm* hält die Auffassung der Literatur, auf den konkreten Fall abzustellen, für falsch, da es auf den Zweck der Regelung ankomme. Stelle man heute auf den Gegenstand der nationalen Regelung ab (hier: 1 %-Beteiligung ausreichend), sei nach Auffassung von *Herrn Dr. Krumm* schon keine Einfluss vermittelnde „unternehmerische Beteiligung“ gegeben, so dass die Niederlassungsfreiheit nicht einschlägig sein könne. Dies entspreche auch dem Ziel des Gesetzgebers. Die Diskussion habe auf den § 17 EStG a.F. (25 %-Beteiligung) gepasst, jetzt sei die Niederlassungsfreiheit jedoch nicht betroffen, so dass sich seiner Meinung nach kein Konkurrenzproblem zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit ergebe. Die für den Fall von Erbschaften ansonsten streitige Vorrangfrage sei hier irrelevant.

- **Beschränkung:** Eine Beschränkung ergebe sich, da der Erbfall „über die Grenze“ wegen der Steuerzahlung (drohender Liquiditätsverlust) weniger attraktiv sei. Der Beschränkungsbe- griff sei laut Rechtsprechung des EuGH in Drittstaatenfällen genauso weit auszulegen.
- **Rechtfertigung:** Fraglich sei, ob der Vorbehalt des Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV die Rechtfertigungsschwelle senke oder von besonderer Rechtfertigung entbinde. Als Zweck des Art. 65 AEUV habe *Herr Dr. Rehfeld* in dessen Dissertation herausgearbeitet, dass der Artikel die Mitgliedstaaten vor der Harmonisierung der nicht harmonisierten Steuerrechte über die Hintertür der Grundfreiheiten bewahren solle. *Herr Dr. Krumm* verneint die Einschlägigkeit des Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV mit folgender Begründung:
  - Nach dem Sinn und Zweck des § 6 AStG sei kein „Schutz“ vor mangelnder Harmo- nisierung erforderlich (so auch *Herr Dr. Rehfeld*),

- erfolge keine Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden (so auch *Herr Dr. Rehfeld*) und
- selbst bei Annahme einer solchen Unterscheidung wäre objektive Vergleichbarkeit gegeben (hier betroffen: Steuerbarkeit und Erhebung!)

Im Ergebnis spiele Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV hier keine Rolle, vielmehr vollziehe sich die Rechtfertigung nach allgemeinen Grundsätzen. Erforderlich sei ein zwingender Grund des Allgemeininteresses (hier: Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und Kohärenz), eine Verhältnismäßigkeitsprüfung. Die europarechtliche Schwäche des § 6 AStG liege darin, dass er zu undifferenziert sei. Die Regelung des § 6 Abs. 4 AStG differenziere bei Drittstaatenfällen nicht nach dem Amtshilfe- und Vollstreckungshilfeniveau und sei wegen dieser Pauschalbetrachtung nicht verhältnismäßig. *Herr Dr. Krumm* kritisiert diese Regelung als zu streng. Rechtsfolge sei die Anwendung der Grundsätze von § 6 Abs. 5 AStG, der nach rechtlichen Rahmenbedingungen (Amtshilfeniveau) im Staat differenziere. Man müsse sich die Frage nach der inneren Rechtfertigung dafür stellen, dass der Erbfall (unter dem Einfluss der Kapitalverkehrsfreiheit) anders behandelt werde, als der Wegzugsfall (nicht Kapitalverkehrsfreiheit). Dies sei jedoch als Rechtsprechung des EuGH hinzunehmen.

*Herr Prof. Seer* merkt an, dass es unter Wertungsgesichtspunkten nicht einleuchtend sei, dass bei intensiver Inanspruchnahme der Marktfreiheit (bei unternehmerischer Nutzung - Niederlassungsfreiheit) kein Schutz gegenüber Drittstaaten herrschen solle, andererseits aber bei weniger intensiver Inanspruchnahme der Marktfreiheit (flüchtig i.S.d. Kapitalverkehrsfreiheit) ein weltumfassender Schutz herrschen solle. Damit habe der EuGH das Verhältnis von Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit bis heute nicht zufriedenstellend gelöst, so *Herr Prof. Seer*.

*Herr Dr. Krumm* plädiert für die Reduzierung der Kapitalverkehrsfreiheit bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten, so wie es *Herr Prof. Schön* in der Festschrift Wassermeyer getan habe. Zudem erläutert *Herr Dr. Krumm* die Gründe für die Differenzierung bei Kapitalverkehrsfreiheit und übrigen Grundfreiheiten. Die Mitgliedstaaten haben den Marktzugang i.S. einer intensiven Nutzung (z.B. Niederlassungsfreiheit) vor Drittstaaten schützen wollen. Im Bereich des Kapitalverkehrs haben sie aber auf ihre Abschottungskompetenz gegenüber Drittstaaten verzichten wollen, da es sich zum einen nur um ein flüchtiges Berühren des Binnenmarktes handele. Zum anderen habe man mit der Euro-Entscheidung als Kapitalstandort interessant bleiben wollen. Darin liege der historische Grund für die Differenzierung. Zudem sei die Kapitalverkehrsfreiheit als Grundsatz und die übrigen Grundfreiheiten als Ausnahmen konzipiert worden und man habe damit Kompetenz zurückgezogen. Vor diesem Hintergrund stimme *Herr Dr. Krumm* dem Festschriftenbeitrag von *Herr Prof. Schön* zu, dass dies nicht auf das Steuerrecht passe. Dem schließt sich i. E. auch *Herr Prof. Seer* an.

*Herr Dr. Krumm* resümiert, dass er zwar mit der Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit für Steuerzwecke sympathisiere, jedoch die Rechtsprechung des EuGH entgegenstehe.

§ 6 AStG zeige die Willkürlichkeit der unterschiedlichen Ergebnisse: Im Wegzugsfall sei die Kapitalverkehrsfreiheit nicht einschlägig, wodurch kein Schutz im Drittstaatenverhältnis gegeben sei. Im Schenkungsfall hingegen sei ein solcher Schutz gegeben. *Herr Dr. Krumm* sehe hierin ein Wertungsproblem.

## 6. Diskussion

*Herr Prof. Seer* beginnt die Diskussion mit der Thematik der verfassungsrechtlichen Fragen. Er stimme zu, dass das **Realisationsprinzip als Schutzprinzip des Erblassers** verfassungsrechtlich gerechtfertigt sei, fragt aber, ob *Herr Dr. Krumm* es auch für verfassungsrechtlich geboten halte. *Herr Dr. Krumm* will zumindest eine Zurückhaltung bei der Besteuerung der nicht realisierten Reserven als geboten sehen, sei es in Ausgestaltung des derzeitigen Realisationsprinzips, oder im Sinne einer Festsetzung bei Verwirklichung mit gleichzeitigem Hinausschieben der Fälligkeit. Frei sei der Gesetzgeber damit nur bei der Ausgestaltung.

*Herr Prof. Seer* fragt weiter, ob eine **reine Wertzuwachsbesteuerung**, die Liquidität zur Unzeit durch Besteuerung (auf unsicherer Tatsachengrundlage, so *Herr Dr. Krumm*) entziehe verfassungswidrig sei? *Herr Prof. Seer* sieht in der Wertzuwachsbesteuerung die Gefahr der Überbesteuerung und fordert, diese zu verhindern. Zudem schlage er dann eine Anknüpfung an IFRS-Standards für die Wertzuwachsbesteuerung vor (Maßgeblichkeit der IFRS). *Herr Dr. Krumm* weist darauf hin, dass bei ratierlicher Besteuerung eine jährliche Bewertung der Unternehmen nötig sei. Zudem will er dann auch Verluste (zeitlich unbefristet mit Rücktragsmöglichkeit, so ergänzt aus dem *Publikum*) berücksichtigt wissen. *Herr Dr. Krumm* stellt aber zudem in Frage, ob die ratierliche Bewertung nicht unverhältnismäßig sei. *Herr Prof. Seer* stimmt zu, dass dies einen überzogenen Verwaltungsaufwand darstellen würde.

*Herr Prof. Seer* schlägt vor, eine **Besteuerung des Wertzuwachses zum Lebensende des Erblassers** vorzunehmen und gibt zu bedenken, dass zu diesem Zeitpunkt ohnehin eine Bewertung für Erbschaftsteuerzwecke erfolge. Er hält dies jedoch für eine gesetzgeberische Entscheidung und nicht als verfassungsrechtlich vordeterminiert. Er äußert Bedenken am „Resonanzverstärker“ des „Ingenenzarguments“. Die gesetzgeberische Entscheidung, nicht im Todeszeitpunkt den Wertzuwachs zu besteuern, stelle den Erben nicht schlechter i.S. eines aufgedrängten Realisationsprinzips. Wäre eine Besteuerung beim Erblasser zuvor erfolgt, hätte der Erbe auch nur den um die Einkommensteuer geminderten Nachlass geerbt. Er räumt aber ein, dass der Erbe dann bei der Erbschaftsteuer weniger zu versteuern gehabt hätte. Zwecks **Gleichstellung mit dem Fall, dass der Wertzuwachs bereits beim Erblasser versteuert** wurde, solle der Erbe die **latente Erbschaftsteuer in Abzug** bringen können. Es stelle sich dann nur das Problem der Berechnung einer latenten Erbschaftsteuer. *Herr Prof. Seer* sagt, er selbst sympathisiert daher i.E.

mit einer Lösung über den § 35 b EStG. Er halte die Erbschaftsteuer dem Wesen nach für eine Reinvermögenszugangsbesteuerung, die Einkommensteuer eine Steuer des realisierten Reinvermögenszugangs. Daher sehe er die beiden Steuern als auf einer Ebene liegend. Daher lasse es sich rechtfertigen, dass die beiden Steuern bei Doppelbelastung im Wege des Anrechnungs- oder Ermäßigungsverfahrens reduziert würden. Es bestehe verfassungsrechtlich zwar das Gebot, die Doppelbelastung zu sehen. Ausreichend sei aber eine Gleichstellung mit dem Fall, dass der Wertzuwachs noch beim Erblasser versteuert worden sei. Dann böten sich zwei Alternativen zur Ausgestaltung: Entweder solle ein Abzug einer latenten Erbschaftsteuerlast erfolgen, oder – wegen der Schwäche des Berechnungsproblems bei der latenten Erbschaftsteuer- durch ein Ermäßigungsverfahren Entlastung geschaffen werden. Mit dem BVerfG sehe er einen Schutz vor erdrosselnder Wirkung der Besteuerung geboten, sofern die Erbschaft praktisch durch die Besteuerung „verschwinde“.

Ein weiteres Problem sieht *Herr Prof. Seer* darin, wenn bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwei Fisci zugriffen würden und es erst durch die **Kumulation zur Erdrosselungswirkung** der Steuer komme. Er fragt, ob dann das deutsche Verfassungsrecht auch vor dem fremden Fiskus schütze. Er stellt zudem die Frage der Verantwortung für die Entlastung oder Vermeidung der kumulativen Erdrosselungswirkung. Fraglich sei, ob sich bereits aus einer hypertrophen Anknüpfung an Besteuerungssubjekte (wie im deutschen Erbschaftsteuerrecht) eine solche verfassungsrechtliche Verantwortung zur Verhinderung der kumulierenden Belastung ergebe. *Herr Dr. Krumm* entgegnet, er sehe bei solchen grenzüberschreitenden Sachverhalten keinen Raum für verfassungsrechtliche Vorgaben an den deutschen Gesetzgeber, allenfalls aus etwaigen völkerrechtlichen Vertretbarkeitsgesichtspunkten. Es bestehe insbesondere nach dem EuGH in diesem Fall auch kein Grundfreiheitschutz. *Herr Prof. Seer* kritisiert den unterschiedlichen Grundfreiheitschutz. Bei der Kapitalverkehrsfreiheit werde mit scharfer Klinge versucht, weltweite Neutralität herzustellen, selbst auch im Steuerrecht. Demgegenüber solle, so kritisiert *Herr Prof. Seer*, bei (erdrosselnder) Kumulierung der Besteuerung innerhalb der EU weder das Verfassungsrecht noch das EU-Recht den Betroffenen vor einer Übermaßbesteuerung schützen. *Herr Dr. Krumm* sieht das verfassungsrechtliche Problem in der Praxis, wo der Staat „verliere“, der zuerst handle und auf das Besteuerungsrecht verzichte. Er stimme *Herrn Prof. Seer* hinsichtlich dessen Bedenken zu, sehe aber keine praktische Lösung. *Herr Prof. Seer* möchte beide Staaten dazu bringen, Erbschaftsteuer-DBAs abzuschließen. *Herr Dr. Krumm* führt aus, dass Art. 294 EUV a.F. eine Programmnorm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten habe, welche bedauerlicherweise ein „zahnloser Papiertiger“ geblieben sei und sogar nicht in den AEUV übernommen worden sei. Daraus lasse sich seiner Meinung nach eine Wertung ableiten, dass der Einigungsdruck zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht gewollt sei. Seiner Meinung nach dürfe dieser daher auch nicht über die Grundfreiheiten versteckt eingeführt werden. *Herr Prof. Seer* hält dies für ein frustrierendes Ergebnis.