



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme-Nr. 8/2013

Mai 2013

**zum Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 27. September 2012
– II R 9/11 (Vereinbarkeit von § 19 Abs. 1 i.V.m. §§ 13a, 13b ErbStG
mit Art. 3 Abs. 1 GG)**

- 1 BvL 21/12 -

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher
RA und Notar Dr. Wolfgang Kuhla (Berichtersteller)
RA Prof. Dr. Christofer Lenz
RA Dr. Michael Moeskes
RA Prof. Dr. Michael Quaas
RA Dr. Gerhard Strate
RA und Notar Prof. Dr. Bernhard Stür
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 161.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

Die Bundesrechtsanwaltskammer hält den Vorlagebeschluss trotz verbleibender Bedenken gegen seine Zulässigkeit im Ergebnis für begründet.

I.

Der Beschluss des Bundesfinanzhofs

Der Bundesfinanzhof hat dem Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 27.9.2012 die Frage zur verfassungsrechtlichen Prüfung vorgelegt, ob § 19 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG in der im Jahre 2009 geltenden Fassung wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungswidrig sei.

Der Bundesfinanzhof hält die entsprechenden Regelungen, die eine weitgehende oder vollständige steuerliche Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Wege des Erbgangs zum Gegenstand haben, für eine verfassungswidrige Überprivilegierung; die entsprechenden Vorschriften wiesen darüber hinaus einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf.

Der Bundestag hatte die jetzt vom Bundesfinanzhof beanstandeten Regelungen im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008¹ als Reaktion auf den Beschluss des erkennenden Senats vom 7.11.2006² getroffen; mit diesem Beschluss war die Anwendung eines einheitlichen Steuertarifs gem. § 19 Abs. 1 ErbStG (a.F.) auf alle Erwerbsvorgänge wegen gleichheitswidriger Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei den unterschiedlichen Vermögensarten für verfassungswidrig erklärt worden.

1.

Dem Vorlagebeschluss liegt der folgende Sachverhalt³ zu Grunde:

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist zu 1/4 Miterbe des im Januar 2009 verstorbenen Bruders seines Vaters. Der Nachlass setzt sich aus Guthaben bei Kreditinstituten und einem Steuererstattungsanspruch zusammen. Der Wert des auf den Kläger entfallenden Anteils am Nachlass beläuft sich auf 51.266 €.⁴

¹ BGBl. I, S. 3950, 3953.

² BVerfGE 117, 1.

³ Der Vorlagebeschluss wird im Folgenden (nur) als solcher und nach den Randnummern zitiert, die u.a. das Juris-Dokument verwendet.

⁴ Vorlagebeschluss Rdnr. 2.

Nach Berücksichtigung des für Personen der Steuerklasse II vorgesehenen Freibetrags von 20.000 € gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG und nach Abrundung gemäß § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG verblieb ein steuerpflichtiger Erwerb von 31.200 €, für den der Beklagte und Revisionsbeklagte, das Finanzamt, die Erbschaftsteuer unter Anwendung des für die Steuerklasse II gem. § 19 Abs. 1 ErbStG geltenden Steuersatzes von 30 % auf 9.360 € festsetzte.⁵

Mit seinem Einspruch und der Klage begehrte der Kläger eine Herabsetzung der Steuer auf 4.680 €. Er war der Meinung, es sei verfassungswidrig, dass für die Personen der Steuerklasse II und III (nur) für Steuerentstehungszeitpunkte im Jahr 2009 dieselben Steuersätze zu Anwendung kämen.⁶ Der für Steuerentstehungszeitpunkte in der Steuerklasse II nach dem 31. Dezember 2009 vorgesehene Steuersatz von 15 % sei aus Gründen der Gleichbehandlung auch im Streitfall anzuwenden.⁷

Das Finanzgericht wies die Klage durch Urteil mit der Begründung ab, die Anwendung des Steuersatzes von 30 % verstoße weder gegen das Grundrecht aus Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).⁸

Im Revisionsverfahren hielt der Kläger an seinem ursprünglichen Begehren und dessen Begründung fest.⁹ Das Finanzamt¹⁰ und das Bundesministerium für Finanzen¹¹ sind dem entgegengetreten.

2.

Der BFH erläutert zunächst die unterschiedlichen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von 85 % (Regelverschonung) oder gar von 100 % (Vollverschonung) nach den §§ 13a, 13b ErbStG wie folgt

⁵ Vorlagebeschluss Rdnr. 3.

⁶ § 19 Abs. 1 ErbStG galt 2009 in der folgenden Fassung:

„(1) Die Erbschaftsteuer wird nach folgenden Prozentsätzen erhoben:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30
6 000 000	19	30	30
13 000 000	23	50	50
26 000 000	27	50	50
über 26 000 000	30	50	50

Derzeit lautet § 19 Abs. 1 ErbStG (Fassung vom 7. Dezember 2011, gültig ab 14. Dezember 2011):

„(1) Die Erbschaftsteuer wird nach folgenden Prozentsätzen erhoben:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75 000	7	15	30
300 000	11	20	30
600 000	15	25	30
6 000 000	19	30	30
13 000 000	23	35	50
26 000 000	27	40	50
über 26 000 000	30	43	50

⁷ Vorlagebeschluss Rdnr. 4.

⁸ Vorlagebeschluss Rdnr. 5.

⁹ Vorlagebeschluss Rdnr. 6 f.

¹⁰ Vorlagebeschluss Rdnr. 8.

¹¹ Vorlagebeschluss Rdnr. 9 ff.

a)

Begünstigt sind im Prinzip drei unterschiedliche Vermögensgegenstände:

- der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG),
- inländisches Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 Prozent unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung) (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

b)

Die *Steuerbefreiung im Umfange von 85 %* geschieht gedanklich in *zwei Schritten*:

aa)

Der *erste Schritt* hat zur Folge, dass die erfassten Vermögenswerte bei der Bewertung des Nachlasses gem. § 12 ErbStG nur in Höhe des nicht begünstigten Vermögensanteils bei der Bewertung berücksichtigt werden. Je nach den Umständen des Einzelfalles kann hiervon noch der in § 13a Abs. 2 ErbStG vorgesehene Betrag von 150.000 € abzuziehen sein.¹²

Eine Begünstigung findet nicht statt, wenn das im Prinzip begünstigte Vermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht, § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG. Es handelt sich um

„Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt.“¹³

Der Gesetzgeber wollte die steuerliche Behandlung dieses Vermögens nicht begünstigen.¹⁴ In § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG wird dieser Begriff des Verwaltungsvermögens im Hinblick auf verschiedene Lebenssachverhalte differenziert legal definiert.¹⁵ Diese Definition ist abschließend; sie erlaubt weder eine an Sinn und Zweck orientierte Ausdehnung oder Einschränkung des Begriffs des Verwaltungsvermögens.¹⁶ Konkret hat dies zur Konsequenz, dass Geldforderungen, die nicht zu den Wertpapieren zählen, nicht zu den mit Wertpapieren vergleichbaren Forderungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Satz Nr. 4 ErbStG rechnen.¹⁷

Wenn der Ausnahmetatbestand des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht erfüllt ist, wenn also das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften nicht zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht, sind die Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG grundsätzlich auch für das Verwaltungsvermögen zu gewähren.¹⁸

Nur dieser gem. § 13b Abs. 4 ErbStG für die Zwecke der Besteuerung reduzierte Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften

¹² Vorlagebeschluss Rdnr. 27 ff.

¹³ BT Drucks. 16/7918, S. 35 f.; s.a. Vorlagebeschluss Rdnr. 34.

¹⁴ BT Drucks. 16/7918, S. 35 f.

¹⁵ S.a. Vorlagebeschluss Rdnr. 35.

¹⁶ Vorlagebeschluss Rdnr. 36.

¹⁷ Vorlagebeschluss Rdnr. 37 ff.

¹⁸ Vorlagebeschluss Rdnr. 44.

wird besteuert, der restliche Wert (85 %) bleibt grundsätzlich insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag), d.h. er unterfällt nicht der Erbschaftsteuer.¹⁹

bb)

Dieser Verschonungsabschlag wird allerdings nicht vorraussetzungslos gewährt. Er kann rückwirkend entfallen. Das ist in einem zweiten Schritt zu prüfen. Praktisch sind insoweit zwei Tatbestände von Bedeutung:

- Der Verschonungsabschlag entfällt, wenn der Erbe gegen eine der in § 13a Abs. 5 ErbStG normierten Behaltensregelungen verstößt, insbesondere den Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb (Behaltensfrist) veräußert. Das führt ganz oder teilweise zum Wegfall des Verschonungsabschlags.²⁰
- Wenn der in den Nachlass fallende Betrieb mehr als 20 Beschäftigte hat, bleibt der Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG im Übrigen nur dann ungeschmälert bestehen, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (§ 13a Abs. 4 ErbStG) des Betriebs innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme).²¹

Bereits hier hebt der BFH hervor, dass der Wegfall des Verschonungsabschlags unter diesem Gesichtspunkt in den allermeisten Fällen nicht droht: Nach dem Statistischen Jahrbuch 2011 des Statistischen Bundesamts (S. 489) beschäftigten im Jahr 2008 über 91 % der erfassten Betriebe bis zu neun Arbeitnehmer. Rechnet man die Betriebe mit 10 bis 20 Arbeitnehmern hinzu, hatten deutlich mehr als 90 % der Betriebe nicht mehr als 20 Beschäftigte.²²

c)

Der Erbe kann durch eine unwiderrufliche Erklärung gegenüber der Finanzbehörde gem. § 13a Abs. 8 ErbStG die Voraussetzungen für eine vollständige Steuerbefreiung schaffen. Diese Erklärung ist darauf gerichtet, dass

- an die Stelle der Lohnsummenfrist von fünf Jahren eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren und an die Stelle der maßgebenden Lohnsumme von 400 Prozent eine maßgebende Lohnsumme von 700 Prozent tritt;
- an die Stelle der Behaltensfrist von fünf Jahren eine Behaltensfrist von sieben Jahren tritt;
- an die Stelle des Prozentsatzes für das privilegierungsunschädliche Verwaltungsvermögen von 50 Prozent ein Prozentsatz von 10 Prozent tritt.²³

¹⁹ S.a. *Geck* in: Kapp/Ebeling ErbStG, Kommentar, 59. Lieferung Mai 2012, § 13a ErbStG Rdnr. 1: „Der Wert des begünstigten Vermögens iS des § 13b Abs. 1 ErbStG bleibt insgesamt außer Ansatz (sog. Verschonungsabschlag). Der Wortlaut ist irreführend, da der Leser annimmt, der Erwerb sei in vollem Umfang („insgesamt“) steuerfrei. Nach § 13b Abs. 4 ErbStG sind nur 85 % der privilegierten Vermögenseinheiten *begünstigt*. 15 % gelten zwingend als schädliches Verwaltungsvermögen. Der Verschonungsabschlag (sachliche Steuerbefreiung) beschränkt sich somit auf 85 %.“

²⁰ Vorlagebeschluss Rdnr. 45.

²¹ Vorlagebeschluss Rdnr. 47.

²² Vorlagebeschluss Rdnr. 48.

²³ Vorlagebeschluss Rdnr. 50.

3.

Der BFH hält den zentralen verfassungsrechtlichen Angriff des Klägers gegen die Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts für unbegründet: Der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, Erwerber der Steuerklasse II besser zu stellen als Erwerber der Steuerklasse III.²⁴

4.

Der BFH ist dagegen von einem Verstoß der Tarifvorschrift des § 19 ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG überzeugt, weil

- die *weitgehende oder vollständige steuerliche Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Anteilen daran* eine nicht durch ausreichende Gemeinwohlgründe gerechtfertigte und damit verfassungswidrige Überprivilegierung darstelle, und zwar jedenfalls, soweit die Gewährung der Steuervergünstigungen nicht von der Lohnsummenregelung und somit von der Erhaltung von Arbeitsplätzen abhänge und
- § 13a und 13b ErbStG einen *verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang* aufwiesen, da sie es Steuerpflichtigen ermöglichten, durch rechtliche Gestaltungen nicht betriebsnotwendiges Vermögen, das den Begünstigungszweck nicht erfüllt, in unbegrenzter Höhe ohne oder mit nur geringer Steuerbelastung zu erwerben, und die Vorschriften ferner auch hinsichtlich der Lohnsummenregelung dem Folgerichtigkeitsgebot widersprächen.²⁵

II.

Zulässigkeit des Vorlagebeschlusses

Der Vorlagebeschluss ist nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer zulässig.

1)

Gem. Art 100 GG setzt das Gericht das Verfahren aus, wenn es ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält und holt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes ein.

Bei dem in Art. 100 GG angesprochenen Gesetz handelt es sich grundsätzlich nicht um das gesamte, als Gesetz verabschiedete Regelwerk, sondern um die konkrete einfachgesetzliche Norm, die den vom vorlegenden Gericht zu beurteilenden Sachverhalt entscheidungserheblich beherrscht.²⁶ Entscheidungserheblich in diesem Sinne ist allerdings nicht nur die konkrete Norm, aus der sich die fragliche Rechtsfolge unmittelbar ergibt, sondern jede weitere Norm, die mittelbar, im Sinne der

²⁴ Vorlagebeschluss Rdnr. 69 bis Rdnr.77.

²⁵ Vorlagebeschluss Rdnr. 79.

²⁶ Lenz/Hansel, BVerfGG, 2013, § 80 Rdnr. 48.

Klärung einer Vorfrage, die konkrete Rechtsfolge beeinflusst.²⁷ Gesetz im Sinne von Art. 100 GG sind also alle Normen, die zueinander in einem „inneren Zusammenhang“²⁸ im Hinblick auf den konkreten verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab stehen.

In diesem Sinne sind im konkreten Falle nicht nur die Bestimmungen über die wertabhängigen Steuersätze für die unterschiedlichen Klassen der Steuerpflichtigen in § 19 ErbStG maßgeblich. Die sich aus § 19 ErbStG ergebende Rechtsfolge kann nur konkret bestimmt werden, wenn der zu besteuerte Nachlasswert ermittelt ist. Damit können grundsätzlich – je nach Lage des Falles – verschiedene Normen des 2. Abschnitts (Wertermittlung) und des 3. Abschnitts (Berechnung der Steuer) des ErbStG zur Anwendung gelangen sein. Diese Normen sind dann auch entscheidungserheblich.

2)

Der BFH sieht die Bestimmungen der §§ 13a und 13b ErbStG für verfassungswidrig an. Diese Normen sind allerdings bei der erbschaftsteuerrechtlichen Beurteilung des dem Bundesfinanzhof konkret vorliegenden Sachverhalts weder unmittelbar noch zur Klärung einer Vorfrage der Anwendung des § 19 ErbStG anzuwenden, da sie „keinen unmittelbaren Anknüpfungspunkt im Ausgangssachverhalt haben“.²⁹ Gleichwohl geht der Bundesfinanzhof von der Entscheidungserheblichkeit der §§ 19 i.V.m. 13 a, 13 b ErbStG aus, und zwar wegen der Funktion des § 19 ErbStG als „Klammernorm, über die Verstöße gegen den Gleichheitssatz, die in den Bewertungs- und Verschonungsvorschriften angelegt sind, erst ihre Wirkung entfalten“.³⁰

a)

Der Bundesfinanzhof bezieht sich insoweit auf den Beschluss des erkennenden Senats vom 7.11.2006,³¹ der auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Mai 2002 ergangen war. Diesem Beschluss lag der folgende Sachverhalt zu Grunde:

Die dortige Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war die Alleinerbin der am 23. Juli 1997 verstorbenen Erblasserin. Diese hatte 1994 eine Eigentumswohnung zu einem Preis von 343.000 DM gekauft. Der Kaufpreis war bis Ende 1996 vollständig gezahlt worden. Die Auflassung wurde am 3. Juni 1997 erklärt; am 4. August 1997 erfolgte die Umschreibung im Grundbuch. Das Finanzamt sah als Gegenstand des Erwerbs der Klägerin nicht das Wohnungseigentum, sondern den auf dessen Verschaffung gerichteten Anspruch an, den es mit dem gemeinen Wert, d.h. hier mit dem Nennwert des Kaufpreises bewertete. Die Klägerin beantragte, als Wert der Eigentumswohnung nicht diesen gemeinen Wert (343.000 DM), sondern den vom Lagefinanzamt später festgestellten Grundstückswert (Bedarfswert gemäß § 138 Abs. 5 des Bewertungsgesetzes – BewG -) in Höhe von 127.000 DM der

²⁷ BVerfG, Urteil vom 8. April 1987 - 1 BvL 8/84, 1 BvL 16/84 – juris Rdnr. 57 = BVerfGE 75, 40, 56 (sub B. II) - Hamburger Privatschulgesetz.

²⁸ BVerfG, Beschluss vom 5. 12. 2002 - 2 BvL 5/98, 2 BvL 6/98 - juris Rdnr. 128 = BVerfGE 107, 59, 86 (sub. B.) - Lippeverbandsgesetz.

²⁹ So ausdrücklich Vorlagebeschluss, Rdnr. 163.

³⁰ Vorlagebeschluss a.a.Ö..

³¹ BVerfGE, 117, 1.

Besteuerung zugrunde zu legen, weil das Wohnungseigentum noch vor dem Tod der Erblasserin an diese aufgelassen worden sei.³²

Der BFH stellte fest, dass nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG der Bewertung grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde zu legen war (und ist). Dieser wird gem. § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der BFH sah die Anwendung des in § 19 ErbStG geregelten, einheitlichen Steuertarifs auf alle Erwerbsvorgänge als verfassungswidrig an, weil die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei bestimmten Vermögensgegenständen gleichheitswidrig ausgestaltet seien. Diese speziellen Bewertungskriterien führten zu einem den gemeinen Wert unterschreitenden Wert, der dann nach § 19 ErbStG zu versteuern war. Konkret ging es um die Bewertung des Betriebsvermögen, die nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften und um verschiedene Arten von Grundbesitz.

Diese unterschiedlichen Wertansätze konnten aus Sicht des BFH verfassungsrechtlich nur Bestand haben, wenn sie auf sachlichen Differenzierungen beruhten, die sich aus der unterschiedlichen Belastbarkeit des Erwerbers ergaben.³³ Fehlten dagegen solche Gründe für eine Differenzierung, die mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG vereinbar sind, so läge ein Fall unzulässiger (objektiver) Willkür vor, der zur Verfassungswidrigkeit der Norm führe.³⁴ Daran knüpfte der BFH die zentrale Erkenntnis:

„Da das ErbStG in § 19 einen einheitlichen Tarif vorsieht und Differenzierungen bei der Belastung der Steuerpflichtigen auf der Bewertungsebene vornimmt, führen gleichheits- und damit verfassungswidrige Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zwangsläufig auch zu einem gleichheits- und damit verfassungswidrigen Steuertarif.“³⁵

Der erkennende Senat hat in seinem auf den damaligen Vorlagebeschluss des BFH ergangenen Beschluss vom 7.11.2006³⁶ diese Erkenntnis verfassungsrechtlich nicht beanstandet und § 19 ErbStG als „Klammernorm“ bezeichnet, über die Verstöße gegen den Gleichheitssatz, die in den Bewertungsvorschriften angelegt sind, erst ihre Wirkung entfalten³⁷ Bekräftigend hat der Senat ausgeführt:

„Jedenfalls im Recht der Erbschaft- und Schenkungsteuer kann der Gleichheitsverstoß darin liegen, dass bei einheitlichen Steuersätzen ein gleichheitsgerechtes und folgerichtiges Bewertungssystem nicht existiert. Denn die Belastungswirkung dieser Steuer erschließt sich erst aus dem Zusammenwirken des Steuertarifs mit dem ausdifferenzierten Bewertungsrecht.“³⁸

³² Vgl. BFH, Beschluss vom 22. Mai 2002 - II R 61/99 – juris, Rn. 1 ff.

³³ BFH, Beschluss vom 22. Mai 2002 - II R 61/99 – juris, Rn. 126.

³⁵ BFH, Beschluss vom 22. Mai 2002 - II R 61/99 – juris, Rn. 130.

³⁶ BVerfG, Beschluss vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02 - BVerfGE 117, 1.

³⁷ BVerfG, Beschluss vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02 – BVerfGE 117, 1, 28 (sub B I. 2.).

³⁸ BVerfG, Beschluss vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02 – juris Rn. 90 = BVerfGE 117, 1, 28 (sub B I. 2.).

b)

Diese Erkenntnisse sind nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer auch hier zu berücksichtigen, selbst wenn nicht übersehen werden kann, dass sich der Kläger des Ausgangsverfahrens vorliegend gar nicht gegen die unterschiedlichen Belastungen der einzelnen Vermögensarten, sondern (allein) dagegen gewandt hat, dass für Verwandte wie ihn im Jahr 2009 eine von der Rechtslage im Vorjahr und in der Folgezeit abweichende gleichheitswidrige Schlechterstellung gesetzlich vorgegeben war, während in dem der Senatsentscheidung vom 7.11.2006 zugrunde liegenden Fall die später vom Senat entschiedene Thematik schon klar oder jedenfalls wesentlich deutlicher als im vorliegenden Fall aufgerufen war.

Die vom BFH als verfassungswidrig angesehenen §§ 13a und 13b ErbStG treffen bewertungsrechtliche Regeln, die den Umfang der Steuerlast beeinflussen, der anhand von § 19 ErbStG zu berechnen ist. Die Bewertungsnormen, anhand derer im konkreten Fall der Wert des Nachlasses zu ermitteln ist, sind damit entscheidungserheblich. Auch diese „vorgreiflichen“ Normen müssen sich an Art. 3 Abs. 1 GG messen lassen. Das ist augenfällig, wenn die „vorgreifliche“ Bewertungsnorm, die im konkreten Fall anzuwenden ist, eine im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG fragwürdige Regelung trafe, z.B. anordnete, dass der Wert bestimmter Vermögensgegenstände zum Zwecke der Ermittlung des Nachlasswerts für die Berechnung der Erbschaftsteuer mit dem Doppelten des gemeinen Werts anzusetzen seien.

„Fragwürdige“ Bewertungsnormen (der Wert bestimmter Vermögensgegenstände ist zum Zwecke der Ermittlung des Nachlasswerts für die Berechnung der Erbschaftsteuer nur mit der Hälfte des gemeinen Werts anzusetzen) können aber auch dann entscheidungserheblich sein, wenn sie im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelangen. Sie sind entscheidungserheblich, wenn die Norm, aus der sich die im konkreten Fall angegriffene Rechtsfolge ergibt, an einen Tatbestand anknüpft, der mit Hilfe von gesetzlichen Kriterien ermittelt worden ist, die ihrerseits vor Art. 3 Abs. 1 GG Bestand haben müssen. Im Falle des § 19 ErbStG ist das der Tatbestand „Wert des steuerpflichtigen Erwerbs“. Die Gestaltung der Bewertungsnormen, die die maßgebliche „Eingangsgröße“ in § 19 ErbStG bestimmen, unterliegt in ihrer Gesamtheit der verfassungsrechtlichen Prüfung nach Art. 3 Abs.1 GG.

Enthielte § 19 ErbStG nicht nur die Tarifbestimmungen, sondern auch die Bewertungsregeln, so läge es auf der Hand, dass die Wirkungsweise dieser Regeln auch im Hinblick auf den Gleichheitssatz verfassungsrechtlich zu prüfen wäre. Die Zulässigkeit der Vorlage kann aber nicht von der konkreten Regelungstechnik abhängen, die der Gesetzgeber gewählt hat. Über die Tarifbestimmung des § 19 ErbStG als Klammernorm werden alle Bewertungsnormen im ErbStG und anderen Gesetzen erfasst und sind in ihrem Zusammenwirken an Hand von Art. 3 Abs. 1 GG zu messen.

Auf die Gültigkeit dieser Normen kommt es also für die Entscheidung über den Rechtsstreit an, der Grundlage der Vorlage des BFH ist.

3)

Wenn die vom BFH bezeichneten Normen des ErbStG, die im konkreten Fall nicht direkt anzuwenden sind, als verfassungswidrig anzusehen sind, dann würde sich das nach der Erkenntnis des Senats bei insoweit vergleichbarer Ausgangslage auf die Beurteilung des Ausgangsfalls auswirken.³⁹ Die Entscheidungserheblichkeit der bezeichneten Normen ist also auch insoweit zu bejahen.

III

Begründetheit des Vorlagebeschlusses

Die Vorlage ist in dem sich aus dem Vorlagebeschluss ergebenden Umfange begründet.

1)

Der Kläger im Ausgangsverfahren sah es als verfassungswidrig an, dass er als Angehöriger der erbschaftsteuerrechtlichen Steuerklasse II im Jahre 2009 nach denselben, hohen Tarifen besteuert wurde, wie die Personen der Steuerklasse III. Er verwies darauf, dass diese „Gleichbehandlung“ ausschließlich im Jahre 2009 erfolgte, während davor und danach Angehörige der Steuerklasse II erbschaftsteuerrechtlich deutlich geringer belastet wurden als die Personen, die zur Steuerklasse III gehören. Der BFH hat insoweit zu Recht einen Verfassungsverstoß verneint:

Soweit § 19 ErbStG i.d.F. des Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz - ErbStRG)⁴⁰ unbefristet für die Personen der Steuerklasse II die Geltung der derselben Steuertarife anordnete, die für die Personen der Steuerklasse III galten, lag das im weiten Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers.⁴¹

Erst das ein Jahr später verabschiedete Wachstumsbeschleunigungsgesetz⁴² stellte den vor dem Jahr 2009 geltenden Rechtszustand wieder her, senkte die Tarife für die Personen der Steuerklasse II mit Wirkung ab dem 1. Januar 2010 und beließ die Tarife für die Personen der Steuerklasse III unverändert, so dass die Personen der beiden Steuerklassen hinfort wieder unterschiedlich belastet wurden. Auch diese Rückkehr des Gesetzgebers zu der vor 2009 geltenden, differenzierten Tarifregelung lag im Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers.

Die Gesetzgebungs-Chronologie ist für die verfassungsrechtliche Beurteilung bedeutsam: Eine von vorneherein nur befristete Mehrbelastung der Personen der Steuerklasse II würde im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG erheblichen grundrechtlichen Bedenken begegnen. Die 2009 erfolgte Aufhebung der 2008 unbefristet eingeführten Tarifangleichung für die Steuerklassen II und III, die im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG keinen Bedenken begegnete, nach Ablauf eines Jahres durch eine neue Entscheidung des Gesetzgebers zu ersetzen, hat dagegen keine Konsequenzen für die verfassungsrechtliche Beurteilung der 2008 eingeführten Regelung.

³⁹ Zutreffend *BFH*, Beschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11 – juris Rdnr. 157 ff., der im Einklang steht mit *BVerfG*, Beschluss vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02 – juris Rn. 85 ff. = BVerfGE 117, 1, 27 f. (sub B I. 1.).

⁴⁰ Gesetz vom 24.12.2008 BGBl. I, S. 3018.

⁴¹ Zutreffend *BFH*, Beschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11 – juris Rdnr. 73.

⁴² Gesetz vom 22. Dezember 2009, BGBl. I, S. 3950.

Es begegnet schließlich auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass der Gesetzgeber im Dezember 2009 in § 37 ErbStG die die Steuerpflichtigen begünstigende Neufassung des § 13a ErbStG rückwirkend auf alle Erwerbe für anwendbar erklärte, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2008 entstand, während die (erneute) Tariffdifferenzierung zwischen den Angehörigen der Steuerklassen II und III erst ab dem 1. Januar 2010 für anwendbar erklärt wurde. Der sachliche Grund für die unterschiedlichen Wirksamkeitszeitpunkte lag in den jeweiligen fiskalischen Auswirkungen der neuen Regelungen: während die rückwirkende Änderung von § 13a ErbStG erst um Jahre verzögert Mindereinnahmen von 40 bis 50 Mio. € erwarten ließ, hätte die rückwirkende Wiedereinführung der Tariffdifferenzierung in § 19 ErbStG für 2009 Einnahmeausfälle von ca. 310 Mio. € bewirkt.⁴³

2)

Die Bewertung des Betriebsvermögens durch §§ 13a und 13b ErbStG ist aus den vom BFH dargelegten zutreffenden Erwägungen, denen sich die Bundesrechtsanwaltskammer in vollem Umfang anschließt, mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar. Dieser verfassungsrechtlichen Wertung steht weder auf der Ebene des einfachen Rechts § 42 AO entgegen, noch kann sie durch eine verfassungskonforme Interpretation der einschlägigen Bestimmungen verhindert werden:

Der BFH meint, eine gesellschaftsrechtliche Gestaltung und die dieser dienenden Vermögensübertragungen, die mit dem Ziel erfolgen, in den Genuss der gleichheitswidrigen Privilegierungen zu gelangen, werde nicht von § 42 AO (Unbeachtlichkeit missbräuchlicher Gestaltungsvorgänge) erfasst.⁴⁴ Die Auslegung einfachen Rechts und seine Anwendung auf den einzelnen Fall sind allein Sache der dafür zuständigen Fachgerichte. Sie unterliegen einer Nachprüfung durch das Bundesverfassungsgericht nur insoweit, als Auslegungsfehler sichtbar werden, die auf einer grundsätzlich unrichtigen Anschauung von der Bedeutung eines Grundrechts, insbesondere des Umfangs seines Schutzbereichs, beruhen und auch in ihrer materiellen Bedeutung für den konkreten Rechtsfall von einigem Gewicht sind.⁴⁵ Nach diesen Maßstäben ist davon auszugehen, dass die vom BFH beschriebenen Verstöße der gesetzlichen Bestimmungen gegen den Gleichheitssatz auf der Ebene einfachen Rechts durch § 42 AO nicht verhindert werden können.

Der BFH hat auch die Frage untersucht, ob (ein Teil) der von ihm zu Recht festgestellten Verfassungsverstöße im Wege einer verfassungskonformen Auslegung der Bestimmungen des ErbStG beseitigt werden können.⁴⁶ Zu Recht hat das Gericht betont, durch den Wortlaut, die Entstehungsgeschichte und den Gesetzeszweck würden der verfassungskonformen Auslegung Grenzen gezogen. Ein Verständnis, das in Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers steht, könne auch im Wege verfassungskonformer Auslegung nicht begründet werden.⁴⁷ Auf dieser Grundlage ist der BFH nachvollziehbar zu der Erkenntnis gekommen, dass eine

⁴³ Vgl. tabellarische Darstellung in BT-Drucks 17/15, S. 15.

⁴⁴ BFH, Beschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11 – juris Rdnr. 120.

⁴⁵ BVerfG 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 9. März 2011 - 1 BvR 2326/07 - juris Rdnr. 9 unter Verweis auf BVerfGE 18, 85 (92 f.); 19, 303 (310); 75, 302 (313); ausdrücklich für das Steuerrecht: BVerfG, Beschluss vom 14. März 1967 - 1 BvR 334/61 – juris Rdnr. 17 = BVerfGE 21, 209.

⁴⁶ BFH, Beschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11 – juris Rdnr. 127 ff.

⁴⁷ BFH, Beschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11 – juris Rdnr. 128.

verfassungskonforme, normenerhaltende Auslegung der fraglichen Bestimmungen des ErbStG ausscheidet.⁴⁸

- - -

⁴⁸ *BFH*, Beschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11 – juris Rdnr. 130.