



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 18 März 2023

Verfassungsbeschwerde unmittelbar gegen den Beschluss des BFH v. 17.01.22 – II B 49/21 – das Urteil des FG Münster v. 06.05.21 – 3 K 3532/19 Erb- und den Erbschaftsteuerbescheid des Finanzamts Detmold in der Fassung der Einspruchsentscheidung v. 24.10.2019 – sowie mittelbar gegen das Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) 2016

- 1 BvR 804/22 -

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender

RA Dr. Christian-Dietrich Bracher

RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn

RA Dr. Markus Groß

RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla

RA Prof. Dr. Christofer Lenz

RA Dr. Michael Moeskes

RA Dr. jur. h.c. Gerhard Strate

RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RAin Dr. jur. Katharina Wild (Berichterstatlerin)

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer

Ass. jur. Caterina Fabian, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 - 11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

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 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

I. Zusammenfassung

Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig und begründet. Sowohl die Entscheidung des Finanzgerichts Münster als auch die Entscheidung des BFH verletzen den Beschwerdeführer in seinem Recht auf die Gewährung effektiven Rechtsschutzes.

Die Entscheidung ist aufzuheben und die Sache an den BFH zurückzuweisen gem. § 95 Abs. 2 BVerfGG. Der BFH erhält so Gelegenheit, seine Auffassung zur Zulassung der Revision sowie im Rahmen der Revision seine Auffassung zur Verfassungswidrigkeit des ErbStG zu überprüfen und über eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. § 80 BVerfGG zu beschließen.

Der Beschwerdeführer macht erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel an dem ErbStG 2016 geltend, die von der Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) teilweise geteilt werden.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist als testamentarischer Alleinerbe nach seiner am 11.04.2018 verstorbenen Tante zur Erbschaftsteuer mit Einspruchsentscheidung des Finanzamts Detmold vom 24.10.2019 veranlagt worden. In der Klage gegen den Erbschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung wendete sich der Beschwerdeführer zuletzt gegen die Berücksichtigung eines Wertpapierdepots sowie eines Einkommensteuererstattungsanspruchs als steuerpflichtiger Erwerb und gegen die unterbliebene steuermindernde Berücksichtigung einer Darlehensschuld der Erblasserin. Im Rahmen des Klageverfahrens trug der Beschwerdeführer vor, das Aktiendepot, das die Erblasserin im Privatvermögen hielt, sei nicht zu besteuern. Die Wertpapiere seien steuerfrei, da die §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG wegen des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 2 i.V.m. Art. 77 GG verfassungswidrig seien.

Das Finanzgericht Münster wies mit Urteil vom 06.05.2021 die Klage des Beschwerdeführers gegen den Erbschaftsteuerbescheid ab. Zur Begründung führte das Finanzgericht Münster unter anderem aus, dass der Erwerb des Wertpapierdepots mangels Eingreifens eines Befreiungstatbestandes steuerpflichtig sei. Da es sich bei dem Wertpapierdepot um Privatvermögen der Erblasserin handelte, waren keine steuerlichen Vergünstigungen, Wertabschläge oder andere Privilegierungen nach den für Betriebsvermögen geltenden Regelungen der §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG zu gewähren. Die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschriften hätte keinen Einfluss auf die Besteuerung des Wertpapierdepots, da sich bei einer verfassungsrechtlich ungerechtfertigten Privilegierung des Betriebsvermögens nach dem ErbStG keine Anwendung dieser Vorschriften auf Vermögensgegenstände des Privatvermögens ergebe. Eine Entscheidung würde lediglich zu einer Nichtanwendung der verfassungswidrigen Vorschriften führen, die jedoch allesamt das Betriebsvermögen betreffen.

Mit Entscheidung vom 17.01.2022 hat der BFH die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte der BFH aus, dass kein Revisionszulassungsgrund im Sinne von § 115 FGO gegeben sei. Weder habe die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO noch sei die Zulassung zur Fortbildung des Rechts nach § 115

Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO erforderlich. Zudem liege auch kein Verfahrensfehler im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vor.

III. Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde

Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig sowie form- und fristgerecht erhoben worden. Die Entscheidung des BFH über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision datiert vom 09.03.2022 und gilt nach §§ 104, 121, 155 FGO i.V.m. § 184 Abs. 2 Satz 1 ZPO bei einer Aufgabe zur Post als am 23.03.2022 zugegangen. Die Verfassungsbeschwerde datiert vom 08.04.2022 und ging am 11.04.2022 und somit fristgerecht gem. § 93 Abs. 1 Satz 1 BVerfGG ein.

Die Verfassungsbeschwerde genügt dem Grundsatz der Subsidiarität gem. § 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG. Nach diesem Grundsatz reicht es nicht aus, dass der Beschwerdeführer den fachgerichtlichen Weg formell erschöpft hat. Er muss vielmehr darüber hinaus alle nach Lage der Sache zur Verfügung stehenden prozessualen Möglichkeiten ergreifen, um die geltend gemachte Grundrechtsverletzung in dem unmittelbar mit ihr zusammenhängenden, sachnächsten Verfahren zu verhindern oder zu beseitigen.¹ Hierzu können Rechtsausführungen vor den Fachgerichten gehören.² In der Nichtzulassungsbeschwerde sind die Zulassungsgründe des § 115 FGO in der Beschwerdebegründung darzulegen (§ 116 Abs. 3 Satz 1 FGO). Die Zulassungsgründe sind so substantiiert vorzutragen, dass der BFH in die Lage versetzt wird, allein anhand der Beschwerdebegründung und des angefochtenen Urteils die Zulassungsvoraussetzungen zu prüfen.³ Es ist nicht Aufgabe des BFH, mögliche Zulassungsgründe selbst zu ermitteln.⁴ Der Beschwerdeführer hat diesen Anforderungen genügt, indem er der Sache nach hinreichend zu den Voraussetzungen der Grundsatzbedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO vorgetragen hat. Insbesondere hat der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass sich der BFH in der dem Beschluss zugrunde liegenden Entscheidung vom 06.05.2021 (II R 1/19, NJW 2021, 3550) mit der alten Regelung beschäftigt hat, aber nicht mit dem ErbStG 2016. Außerdem hat der Beschwerdeführer die Gründe, die für eine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes insgesamt sprechen, ausführlich anhand der in der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31) aufgestellten Anforderungen dargelegt. Die Benennung weiterer nicht einschlägiger Zulassungsgründe steht dem nicht entgegen.⁵

IV. Begründetheit der Verfassungsbeschwerde

Die Verfassungsbeschwerde ist begründet. Die Entscheidung des BFH über die Nichtzulassung der Revision verletzt den Beschwerdeführer in seinem Recht auf Gewährung effektiven Rechtsschutzes aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG.

Der Beschwerdeführer hat erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel an den Regelungen des ErbStG

¹ st. Rspr., z. B.: BVerfG, Beschl. v. 26.01.1988 – 1 BvR 1561/82, BVerfGE 77, 381; BVerfG, Beschl. v. 30.04.2003 – 1 PBvU 1/02, BVerfGE 107, 395.

² BVerfG, Beschl. v. 28.04.2011 – 1 BvR 3007/07, NJW 2011, 2276.

³ *Ratschow*, in: Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 116 Rn. 25 unter Verweis auf BGH XI ZR 1/02, NJW 2003, 65; BVerfG, 9 B 362/95, NJW 1996, 1554.

⁴ BFH, Beschl. v. 27.06.1985 – I B 27/85, BStBl. II 1985, 625; BFH, Beschl. v. 25.01.2012 – VI B 124/11, BFH/NV 2012, 1458; BFH, Beschl. v. 08.10.2012 – I B 22/12, BFH/NV 2013, 389.

⁵ BVerfG, Beschl. v. 28.06.2012 – 1 BvR 2952/08, NJW 2013, 2738.

angeführt, die von der BRAK teilweise geteilt werden:

1.

Der aus dem Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit den Grundrechten, insbesondere Art. 2 Abs. 1 GG, abzuleitende Justizgewährungsanspruch gewährleistet nicht nur den Zugang zu den Gerichten sowie eine verbindliche Entscheidung durch den Richter aufgrund einer tatsächlichen und rechtlichen Prüfung des Sachverhalts.⁶ Das Gebot effektiven Rechtsschutzes beeinflusst die Auslegung und Anwendung der Bestimmungen, die für die Eröffnung eines Rechtswegs und die Beschreitung des Instanzenzugs von Bedeutung sind. Hat sich der Gesetzgeber für die Eröffnung einer weiteren Instanz entschieden und sieht die Prozessordnung dementsprechend ein Rechtsmittel vor, darf der Zugang nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert werden.⁷

Den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Justizgewährungsanspruchs an die Anwendung des § 115 FGO genügt der Beschluss des BFH über die Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde nicht. Die Annahme des BFH, der Sache komme keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, ist nicht haltbar. Ebenso wenig ist die Annahme zutreffend, der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO fehle.

a.

Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. Neben dem Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (nachfolgend unter aa.) ist ferner die Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage erforderlich (nachfolgend unter bb.).

aa.

Eine Rechtssache hat nach Auffassung der Rechtsprechung des BFH grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn sie sich nicht in der Entscheidung des konkreten Einzelfalls erschöpft, sondern vielmehr über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung hat.⁸ Verfassungsrechtliche Zweifel begründen in der Regel die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache.⁹ Voraussetzung für die Zulassung ist in diesem Fall aber, dass es für die Entscheidung im Revisionsverfahren auf die Gültigkeit der betreffenden Norm ankommt, sie mithin klärungsfähig ist. Vor diesem Hintergrund fordert die Rechtsprechung des BFH für die Zulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, dass im Fall der Verfassungswidrigkeit der Norm mit einer rückwirkenden Änderung des betreffenden Steuergesetzes zugunsten des Beschwerdeführers zu rechnen ist.¹⁰ Sie darf zumindest nicht ausgeschlossen sein.¹¹

Die Rechtsprechung des BFH zu dem Erfordernis einer zu erwartenden, rückwirkenden Änderung findet keine Grundlage im Wortlaut des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO und wird in der Literatur zu Recht kritisch gesehen. Es sei ein Gebot der Rechtsstaatlichkeit, dass der Instanzenzug für die Beteiligten

⁶ BVerfG, Beschl. v. 27.01.1998 – 1 BvL 15/87, BVerfGE 97, 169; BVerfG, Beschl. v. 30.04.2003 – 1 PBvU 1/02, BVerfGE 107, 395; BVerfG, Beschl. v. 07.10.2003 – 1 BvR 10/99, BVerfGE 108, 341.

⁷ BVerfG, Beschl. v. 02.12.1987 – 1 BvR 1291/85, BVerfGE 77, 275; BVerfG, Beschl. v. 17.03.1988 – 2 BvR 233/84, BVerfGE 78, 88; BVerfG, Beschl. v. 02.03.1993 – 1 BvR 249/92, BVerfGE 88, 118.

⁸ BFH, Beschl. v. 25.01.2010 – VIII B 68/09, BeckRS 2010, 25016000.

⁹ BFH, Beschl. v. 04.06.1969 – VI B 98/68, BStBl. II 1969, 532; BeckRS 1969, 21001166; BFH, Beschl. v. 27.03.1992 – III B 547/90, DSStR 1992, 1241.

¹⁰ BFH, Beschl. v. 11.11.1998 – IV B 134/97; BFH/NV 1999, 590; BFH, Beschl. v. 02.09.2005 – XI B 224/04, BFH/NV 2006, 556; BFH, Beschl. v. 24.11.2005 – VIII B 73/05, BFH/NV 2006, 540.

¹¹ Ratschow, in: Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 115 Rn. 134.

vorhersehbar sei und die Zulässigkeit des Rechtsmittels kalkulierbar bleibe.¹² Die Ungenauigkeit des Begriffs der grundsätzlichen Bedeutung gefährde die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Rechtsmittelklarheit und -sicherheit.¹³ Sofern zu der Rechtsfrage noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung ergangen sei und bisher von der Rechtsprechung nicht behandelte Argumente vorgebracht werde, sei von einer grundsätzlichen Bedeutung auszugehen. Bestehe die Möglichkeit, dass sich aus der Revision ein Musterprozess entwickeln kann, sei die Revision bereits nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen.¹⁴ Wurde eine Vorschrift durch eine im Wesentlichen inhaltsgleiche Norm ersetzt und stellt sich somit die gleiche Rechtsfrage bei einer Nachfolgeregelung, besteht ein Bedürfnis nach einer höchstrichterlichen Entscheidung.¹⁵

bb.

Die Klärungsfähigkeit der für die Zulassung maßgeblichen Rechtsfrage bestimmt sich danach, ob die Frage für das Finanzgericht entscheidungserheblich war. Das ist nur dann der Fall, wenn eine Aussage zu dieser Rechtsfrage erforderlich war, um die vom Finanzgericht getroffene Entscheidung zu begründen.¹⁶

Die Zulassung der Revision kann nicht mit der Begründung abgelehnt werden, die Frage könne im Revisionsverfahren nicht geklärt werden, weil der BFH die Sache bei Bejahung der Verfassungswidrigkeit dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG vorlegen müsse.¹⁷ Denn der BFH hat die Vereinbarkeit der Norm mit der Verfassung kraft eigener Kompetenz selbst zu prüfen und nur bei eigener Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit nach Art. 100 Abs. 1 GG die verfassungsrechtliche Frage vorzulegen. Mit dem Eingang des Vorlagebeschlusses beim BVerfG wird dem BFH der Rechtsstreit nicht entzogen, sondern es wird nur ein Zwischenverfahren über die verfassungsrechtliche Frage als Teil des Revisionsverfahrens anhängig.¹⁸

b.

Die Revision ist nach der Rechtsprechung des BFH über Divergenzfälle hinaus in solchen Fällen nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. FGO zuzulassen, in denen ein allgemeines Interesse an einer korrigierenden Entscheidung besteht, weil das Finanzgericht revisibles Recht fehlerhaft ausgelegt hat, der insoweit unterlaufene Fehler von erheblichem Gewicht und zudem geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu schädigen.¹⁹ Die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordert insbesondere dann eine Entscheidung des BFH, wenn die Auslegung und Anwendung des Rechts durch das Finanzgericht objektiv willkürlich oder greifbar gesetzwidrig ist. Ein Fehler von erheblichem Gewicht liegt beispielsweise dann vor, wenn das Finanzgericht eine für den Streitfall zweifellos einschlägige entscheidungserhebliche Rechtsvorschrift übersehen hat.²⁰

¹² Seer, *StuW* 2001, 3.

¹³ Seer, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, 154. Lfg., Okt. 2018, § 115 FGO Rn. 54.

¹⁴ Seer, a.a.O..

¹⁵ Seer, a.a.O., Rn. 55 unter Verweis auf BFH, *Beschl. v. 18.03.2010 – X B 124/09*, BFH/NV 2010, 1278; BFH, *Beschl. v. 26.10.2011 – IV B 96/10*, BFH/NV 2012, 285; BFH v. 11.5.2017 – VI B 105/16, BFH/NV 2017, 1172.

¹⁶ BFH, *Beschl. v. 06.03.2006 – X B 102/05*, BFH/NV 2006, 1134.

¹⁷ BFH, *Beschl. v. 28.07.1994 – III B 37/90*, BStBl. 1994, 795.

¹⁸ Seer, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, *VerfRS*, 158. Lfg. Stand Oktober 2019, Rn. 20.

¹⁹ BFH, *Beschl. v. 14.08.2001 – XI B 57/01*, BeckRS 2001, 25006339; BFH, *Beschl. v. 20.07.2017 – VIII B 107/16*, BeckRS 2017, 125091.

²⁰ BFH, *Beschl. v. 28.07.2003 – V B 72/02*, BeckRS 2003, 25002386; BFH, *Beschl. v. 30.08.2016 – II B 100/15*, BeckRS 2016, 95634.

2.

Der BFH ging in seiner Entscheidung vom 17.01.2022 davon aus, die durch den Beschwerdeführer formulierte Frage, ob das Verschonungsregime des am 11.04.2018 geltenden ErbStG 2016, insbesondere der §§ 13a, 13b, 13c, 19, 28a ErbStG, gegen Art. 3 GG oder andere Grundrechte verstoße, sei durch die Rechtsprechung des BFH mittlerweile geklärt. Vor diesem Hintergrund verneinte der BFH das Vorliegen eines Zulassungsgrundes der Revision nach § 115 FGO und verletzte den Beschwerdeführer in seinem Recht auf Gewährung effektiven Rechtsschutzes.

Die rechtliche Würdigung des BFH ist nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers unzutreffend, da eine Vorbefassung des BFH mit dieser Rechtsfrage fehlt.

Zur Begründung verwies der BFH auf das Urteil des BFH vom 06.05.2021 (II R 1/19), dort insbesondere auf Tz. 33 der Entscheidung:

„Der Gesetzgeber hat mit dem ErbStAnpG 2016 Nachbesserungen vorgenommen. Ungeachtet einer nach wie vor sehr großzügigen Begünstigung des Betriebsvermögens ist der Senat nicht davon überzeugt, dass die Regelungen gegen Art. 3 GG verstoßen. Das gilt auch deshalb, weil das BVerfG die Begünstigung des Betriebsvermögens für kleinere und mittlere Unternehmen bis hin zur Vollverschonung für zulässig erachtet hat.“

– BFH, Urt. v. 06.05.2021, II R 1/19, NJW 2021, 3550 –

In dem der Entscheidung vom 06.05.2021 zugrunde liegenden Fall hatte der BFH die Frage zu entscheiden, ob für einen Erbfall am 28.08.2016 die Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl. II 2015, 50) über die Unvereinbarkeitserklärung der Vorschriften des § 13a ErbStG und des § 13b ErbStG i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 (BStBl. 2008 I 3018) mit Art. 3 GG zur Nichtanwendung der Vorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG führt, weil – wie die Klägerin behauptete – zum Zeitpunkt des Erbfalls kein mit Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang stehendes ErbStG existierte.

Der BFH stellte in der Entscheidung vom 06.05.2021 klar, dass aufgrund der Fortgeltungsanordnung des BVerfG über die weitere Anwendbarkeit verfassungswidriger Normen bis zu der dem Gesetzgeber für die Neuregelung gesetzten Frist die Vorschrift des § 19 ErbStG über den Steuertarif der Besteuerung des Klägers zugrunde gelegt werden durfte. Mit dem ErbStAnpG 2016 seien lediglich die den Übergang von Betriebsvermögen betreffenden Regelungen des ErbStG (§§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a ErbStG 2016) neu geregelt worden. Nur hinsichtlich dieser Vorschriften sei in § 37 Abs. 12 Satz 1 ErbStG 2016 die Rückwirkung angeordnet worden. Eine Aussetzung des Verfahrens komme mangels Verfassungswidrigkeit der angewandten Norm nicht in Betracht:

„Der Senat ist – wie das FG – nicht von der Verfassungswidrigkeit der angewandten Normen des materiellen Rechts überzeugt. Eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO in Verbindung mit einer Vorlage des Rechtsstreits an das BVerfG nach Art. 100 I 1 GG iVm §§ 13 Nr. 11, 80 BVerfGG kommt daher nicht in Betracht. Insbesondere ist die im Streitfall vorgenommene Erbschaftsbesteuerung des Privatvermögens nicht deshalb verfassungswidrig, weil in demselben Zeitraum eine erbschaftsteuerrechtliche Überbegünstigung des Betriebsvermögens zu verzeichnen wäre.“

– BFH, Urt. v. 06.05.2021 – II R 1/19, NJW 2021, 3550, Tz. 31 –

Der BFH verkennt in seiner hier verfahrensgegenständlichen Entscheidung vom 17.01.2022 jedoch,

dass sich die Entscheidung vom 06.05.2021 auf die Anwendung der Vorschrift des § 19 ErbStG auf einen Erbfall zum Stichtag 28.08.2016 bezog, mithin einem Datum, an dem das ErbStAnpG 2016 noch nicht beschlossen und verkündet war. Entscheidungsrelevant war mithin eine Vorschrift in der Übergangsphase, für die das BVerfG die Fortgeltung bis zur rückwirkenden Neuregelung des ErbStG mit Entscheidung vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31) angeordnet hatte. Das ErbStAnpG 2016 wurde am 04.11.2016 beschlossen und am 09.11.2016 verkündet. Gem. Art. 3 ErbStAnpG 2016 trat es mit Wirkung vom 01.7.2016 in Kraft.

Gegenstand des hier vorliegenden Falles sind die zum Stichtag 11.04.2018 geltenden Regelungen des ErbStG. Diese waren aber nicht Gegenstand der Entscheidung des BFH vom 06.05.2021 (II R 1/19, NJW 2021, 3550). Mithin fehlt eine Rechtsprechung des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des ErbStG i.d.F. des ErbStAnpG 2016.

Zudem ist eine abschließende Entscheidung des BFH zur Vereinbarkeit des ErbStG 2016 mit Art. 3 Abs. 1 GG nach Auffassung der BRAK aus Textziffer 33 der Entscheidung nicht herauszulesen. Eine dezidierte Auseinandersetzung mit den Anforderungen, die das BVerfG an die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG gestellt hat, fehlt.

Denn das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 die Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten durch die Regelungen der §§ 13a und 13b ErbStG nur dann für verhältnismäßig im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG gehalten hat, wenn bei der privilegierten Übertragung von Betriebsvermögen über kleinere und mittlere Unternehmen hinaus, an eine Bedürfnisprüfung geknüpft wird:

„Die Bestimmungen über die Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs begünstigten Vermögens von der Schenkung- und Erbschaftsteuer in §§ 13a und 13b ErbStG sind mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen.“

– BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, DStR 2015, 31, Tz. 278 –

Aufgrund des Fehlens einer solchen Bedürfnisprüfung nahm das BVerfG eine Verfassungswidrigkeit der Betriebsvermögen privilegierenden Vorschriften insgesamt an:

„Die festgestellten Verfassungsverstöße betreffen für sich genommen die §§ 13a und 13b ErbStG zwar jeweils nur in Teilbereichen, erfassen damit aber die gesamte Verschonungsregelung in ihrem Kern. (...)“

Die Notwendigkeit, zumindest eine Bedürfnisprüfung ab einer bestimmten Größenordnung übertragenen Vermögens einzuführen, um die Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung begünstigten Vermögens gegenüber nicht begünstigtem Vermögen zu wahren, betrifft die Verschonungsregelung für einen Teilbereich schließlich in ihrer Grundstruktur.“

– BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, DStR 2015, 31, Tz 281 –

„Mit den festgestellten Gleichheitsverstöße erweisen sich wichtige Bausteine der Gesamtregelung als verfassungswidrig. Ohne sie können die restlichen nicht beanstandeten Regelungsbestandteile der §§ 13a und 13b ErbStG nicht sinnvoll angewendet werden. (...). Ein verfassungsgemäßer Zustand kann daher nur durch eine umfassende Nachbesserung oder grundsätzliche Neukonzeption der Gesamtschonungsregelung herbeigeführt werden.“

– BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, DStR 2015, 31, Tz. 282 –

Aus der Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Betriebsvermögen leitete das BVerfG schließlich eine Verfassungswidrigkeit auch der für die Übertragung von Privatvermögen geltenden erbschaft- und schenkungssteuerrechtlichen Regelungen ab:

„Die Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensübergangs nach Maßgabe der §§ 13a und 13b ErbStG bei Erbschaft und Schenkung erfasst notwendig auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nicht begünstigtem (Privat-) Vermögen. Entfallen nämlich die steuerbegünstigenden Vorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG, könnten nicht stattdessen die allgemeinen Regeln über den erbschaftsteuerlichen Zugriff auf Erbe oder Schenkung auch für den Übergang von Betrieben Anwendung finden. Eine Belastung aller Unternehmensübergänge nach den allgemeinen erbschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen ohne unternehmensspezifische Privilegierungen widerspräche offensichtlich dem im Steuerverschonungskonzept der §§ 13a und 13b ErbStG zum Ausdruck gekommenen und im Gesetz verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstandenden Willen des Gesetzgebers. (...)

Dem wird durch die Feststellung der Verfassungswidrigkeit des vom BFH vorgelegten § 19 Abs. 1 ErbStG Rechnung getragen. Diese Regelung, welche die Besteuerung begünstigten wie nicht begünstigten Vermögens gleichermaßen betrifft, ist daher ebenfalls für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG zu erklären. Damit ist die Erhebung der Erbschaftsteuer auch für den Übergang von Privatvermögen blockiert.“

– BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, DStR 2015, 31, Tz. 283 –

Das ErbStG 2016, das am 24.06.2016 den Bundestag passierte, am 08.07.2016 in den Vermittlungsausschuss des Bundesrats gelangte und am 23.09.2016 endgültig verabschiedet wurde und mit Rückwirkung zum 01.07.2016 in Kraft trat (BGBl. I 2464), sieht eine Bedürfnisprüfung zur Anwendung der privilegierenden Vorschriften der Besteuerung von Betriebsvermögen nicht vor.

Der BFH übersah deshalb in seiner Entscheidung vom 17.01.2022, dass die Rechtsfrage des Beschwerdeführers der Nichtzulassungsbeschwerde nicht bereits höchstrichterlich geklärt war und mit der Entscheidung des BFH vom 06.05.2021 (II R 1/19, NJW 2021, 3550) über die Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsbesteuerung von Privatvermögen aufgrund erbschaftsteuerrechtlicher Überbegünstigung des Betriebsvermögens den in der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31) aufgestellten Grundsätzen widerspricht.

Unerheblich ist, dass es in dem Fall des Beschwerdeführers nicht um die Besteuerung von Betriebsvermögen, sondern um Privatvermögen ging, denn das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31) klargestellt, dass sich eine Verfassungswidrigkeit der Steuerbegünstigungen des Betriebsvermögens nach §§ 13a, 13b ErbStG verfassungsrechtlich auf die erbschaftsteuerliche Belastung des Steuerpflichtigen durchschlage, der aufgrund des Erwerbs nichtbetrieblichen Vermögens zur Erbschaftsteuer veranlagt werde.

Das BVerfG hat hierzu Folgendes ausgeführt:

„Anderes gilt jedoch dann, wenn die Dritten gewährten Steuervergünstigungen für eine gleichheitsgerechte Belastung durch die betreffende Steuer insgesamt übergreifende Bedeutung haben. Dies ist der Fall, wenn die nur einer Gruppe gewährten Vergünstigungen nach Zahl oder Umfang ein solches Ausmaß erreichen oder nach ihrer strukturellen Bedeutung für die Steuer solches Gewicht haben, dass im Falle der Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnorm die lastengleiche Besteuerung auch derjenigen in Frage gestellt ist, die von dieser Privilegierungsnorm an sich nicht erfasst werden.“

– BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, DStR 2015, 31, Tz. 98 –

„In solchen Fällen, in denen die substantiiert behauptete Verfassungswidrigkeit von Steuervergünstigungen eines Steuergesetzes an anderer Stelle nicht nur isolierbare Einzelpunkte eines Teilbereichs der Steuer betrifft, sondern die gerechte Erhebung der Steuer insgesamt aushebelt, ist für einen Steuerpflichtigen, der durch einen für sich genommen nicht verfassungswidrigen Tatbestand dieser Steuer betroffen ist, die Verfassungswidrigkeit der anderen Norm entscheidungserheblich, da sie auch seiner Besteuerung die Grundlage entzieht.“

– BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, DStR 2015, 31, Tz. 102 –

Mangels Bedürfnisprüfung führt der Umfang der Privilegierung betrieblichen Vermögens im ErbStG 2016 zu einer verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung im Vergleich zur Besteuerung des Privatvermögens. Die Ungleichbehandlung kann verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt werden, da sich außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele weder aus dem Wortlaut des Gesetzes noch aus den Gesetzesmaterialien ergeben.²¹ Soweit es dem Gesetzgeber um die Förderung mittelständischer inhabergeführter Unternehmen geht (so BR-Drs. 353/15, Seite 13), geht die Regelung des ErbStG 2016 fehl. Denn die Privilegierung bezieht über den Mittelstand hinaus auch große Unternehmen mit ein und stellt darüber hinaus einen enormen Anreiz für steuerliche Gestaltungsmodelle dar, die lediglich aus steuerlichen, aber nicht aus wirtschaftlichen Gründen gewählt werden. So dienen beispielsweise der Einbau von Holdingstrukturen, die Übertragung auf gemeinnützige Stiftungen, das Doppelstiftungsmodell, die Gründung einer Familienstiftung oder eines Familienvereins, die Umgehung von Fristen, die (auch über die Jahre wiederholten) Verkäufe innerhalb der Familie (z. B. an Kinder oder Ehegatten) häufig ausschließlich der Steuerumgehung, ohne dass der Gestaltung außersteuerliche Gründe zugrunde liegen. Steuerumgehung ist weder verboten noch strafbar. Allerdings führt die Ausgestaltung des ErbStG durch den hohen Anreiz für steuerliche Gestaltungen zu einer verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung, wenn lediglich der steuerrechtlich nicht beratene Steuerpflichtige, der sein Privatvermögen vor einer Übertragung zu Lebzeiten oder von Todes wegen nicht in das Betriebsvermögen überführt, zu Erbschaft- oder Schenkungsteuer veranlagt wird.

Mithin ist allein aufgrund der verfassungsrechtlichen Zweifel an den Regelungen des ErbStG 2016 der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gegeben.

Der Klärungsbedürftigkeit steht nicht entgegen, dass der BFH über die Verfassungswidrigkeit nicht selbst entscheiden könnte, sondern die Sache nach Art. 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorlegen müsste.²²

3.

Des Weiteren hat der BFH angenommen, die fehlende Vorlage der Rechtsfrage nach Art. 100 Abs. 1 GG durch das Finanzgericht genüge als materieller Rechtsverstoß nicht, um eine Zulassung der Revision zu begründen, da die Entscheidung des Finanzgerichts nicht objektiv willkürlich erfolgte. Objektive Willkür scheidet hier mangels Rechtsfehler aus, da die beim Kläger vorgenommene Erbschaftsbesteuerung des Privatvermögens nicht deshalb verfassungswidrig sei, weil in demselben Zeitraum eine erbschaftsteuerrechtliche Überbegünstigung des Betriebsvermögens zu verzeichnen wäre.

In dem hier vorliegenden Fall erscheint die Entscheidung des Finanzgerichts Münster objektiv willkürlich. Denn das Finanzgericht ging davon aus, der Erwerb des Wertpapierdepots sei mangels Eingreifens

²¹ BVerfG, Beschl. v. 08.12.2021 – 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532.

²² BFH, Beschl. v. 27.07.1994 – III B 37/90, BStBl. II 1994, 795.

eines Befreiungstatbestandes steuerpflichtig. Selbst wenn die Auffassung des Beschwerdeführers zur Verfassungswidrigkeit der Vorschriften der §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG zutreffend wäre, würde sich aus einer verfassungsrechtlichen Privilegierung des Betriebsvermögens kein Anspruch auf eine Ausdehnung ihres Anwendungsbereichs auf Vermögensgegenstände des Privatvermögens ergeben. Vielmehr wären die verfassungswidrigen Vorschriften in diesem Fall insgesamt – also sowohl hinsichtlich der Vermögensgegenstände des Betriebs – als auch des Privatvermögens – nicht anwendbar.²³

Dabei lässt das Finanzgericht Münster unberücksichtigt, dass sich die Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnormen des ErbStG für Betriebsvermögen auf die Vorschriften der Erbschaftbesteuerung von Privatvermögen durchschlagen kann und in diesem Fall die Rechtsgrundlage der Besteuerung des Erwerbs von Privatvermögen entfällt. Dies stellte das BVerfG bereits mit Urteil vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31) klar:

„Die Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensübergangs nach Maßgabe der §§ 13a und 13b ErbStG bei Erbschaft und Schenkung erfasst notwendig auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nicht begünstigtem (Privat-)Vermögen. Entfallen nämlich die steuerbegünstigenden Vorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG, könnten nicht stattdessen die allgemeinen Regeln über den erbschaftsteuerlichen Zugriff auf Erbe oder Schenkung auch für den Übergang von Betrieben Anwendung finden. Eine Belastung aller Unternehmensübergänge nach den allgemeinen erbschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen ohne unternehmensspezifische Privilegierungen widerspräche offensichtlich dem im Steuerverschonungskonzept der §§ 13a und 13b ErbStG zum Ausdruck gekommenen und im Grundsatz verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstandenden Willen des Gesetzgebers.“

– BVerfG. 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Tz. 283 –

Das Finanzgericht hätte diese Entscheidung berücksichtigen müssen. Wenn das BVerfG bereits zu der Vorgängerregelung des ErbStG davon ausging, dass Steuervergünstigungen die gleichheitsgerechte Belastung durch die Erbschaftsteuer insgesamt in Frage stellen, hätte das Finanzgericht gerade nicht annehmen dürfen, dass eine Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsregelungen des Betriebsvermögens ohne Belang für die Besteuerung des Privatvermögens ist.

Außerdem hätte das Finanzgericht die Rechtsfrage wegen verfassungsrechtlicher Zweifel auch deshalb dem BVerfG zur Entscheidung vorlegen müssen, weil das BVerfG in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31) die Begünstigung des Erwerbs von Betriebsvermögen ausdrücklich an eine Bedürfnisprüfung geknüpft hat, die in der Neuregelung des ErbStG 2016 aber gerade fehlt.

„Die Bestimmungen über die Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs begünstigten Vermögens von der Schenkung- und Erbschaftsteuer in §§ 13a und 13b ErbStG sind mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen.

(...)

Die festgestellten Verfassungsverstöße betreffen für sich genommen die §§ 13a und 13b ErbStG zwar jeweils nur in Teilbereichen, erfassen damit aber die gesamte Verschonungsregelung in ihrem Kern.

²³ So das FG Münster, Ur. v. 06.05.2021, 3 K 3532/19, dort Seite 7.

(...)

Die Notwendigkeit, zumindest eine Bedürfnisprüfung ab einer bestimmten Größenordnung übertragenen Vermögens einzuführen, um die Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung begünstigten Vermögens gegenüber nicht begünstigtem Vermögen zu wahren, betrifft die Verschonungsregelung für einen Teilbereich schließlich in ihrer Grundstruktur. Mit den festgestellten Gleichheitsverstößen erweisen sich wichtige Bausteine der Gesamtregelung als verfassungswidrig.“

– BVerfG. 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Tz. 278-281 –

Schließlich durfte das Finanzgericht Münster nicht davon ausgehen, dass das BVerfG bei einer Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des ErbStG eine Teilnichtigkeit der Privilegierungsvorschriften für Betriebsvermögen ausspricht. Zwar stellt die Teilnichtigkeitserklärung von Gesetzen die von dem BVerfG praktizierte Regel – ohne gesetzliche Ermächtigung – dar.²⁴ Das BVerfG kann aber nach § 78 Abs. 2 BVerfGG den Entscheidungsgegenstand auch erweitern und weitere Bestimmungen des angegriffenen Gesetzes für nichtig erklären.

Mithin stellt das Unterlassen der Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG durch das Finanzgericht Münster eine Verletzung des Rechts des Beschwerdeführers auf den gesetzlichen Richter nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG dar.

Folglich war das Urteil des Finanzgerichts Münster auch aus diesem Grund verfassungsrechtlich zweifelhaft, sodass der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gegeben war.

Der aus dem Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit den Grundrechten, insbesondere Art. 2 Abs. 1 GG, abzuleitende Justizgewährungsanspruch gewährleistet nicht nur den Zugang zu den Gerichten sowie eine verbindliche Entscheidung durch den Richter aufgrund einer tatsächlichen und rechtlichen Prüfung des Sachverhalts.²⁵ Hat sich der Gesetzgeber für die Eröffnung einer weiteren Instanz entschieden und sieht die Prozessordnung dementsprechend ein Rechtsmittel vor, darf der Zugang nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert werden.²⁶

In dem hier vorliegenden Fall hätte der BFH aufgrund der aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen, diese dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Entscheidung vorlegen müssen. Die Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde genügt den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Justizgewährungsanspruchs nicht.

4.

Nach Auffassung der BRAK sind die besonderen Anforderungen an die Rüge der Verletzung von Unionsrecht angesichts der strengen Rechtsprechung dagegen nicht hinreichend dargelegt.

Angesichts der Verfassungswidrigkeit der Nichtzulassung der Revision aufgrund der Verletzung des Rechts auf Gewährung effektiven Rechtsschutzes können Ausführungen zu den ebenfalls durch den

²⁴ BVerfG, Beschl. v. 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325.

²⁵ BVerfG, Beschl. v. 27.01.1998 – 1 BvL 15/87, BVerfGE 97, 169; BVerfG, Beschl. v. 30.04.2003 – 1 PBvU 1/02, BVerfGE 107, 395; BVerfG, Beschl. v. 07.10.2003 – 1 BvR 10/99, BVerfGE 108, 341.

²⁶ BVerfG, Beschl. v. 02.12.1987 – 1 BvR 1291/85, BVerfGE 77, 275; BVerfG, Beschl. v. 17.03.1988 – 2 BvR 233/84, BVerfGE 78, 88; BVerfG, Beschl. v. 02.03.1993 – 1 BvR 249/92, BVerfGE 88, 118.

Beschwerdeführer gerügten Punkten der Hyperkomplexität, dem Verstoß gegen das Sozialstaatsprinzip sowie der Befangenheit der entscheidenden Richter des BFH sowie des Zustandekommens des Gesetzes (Lobbyismus) dahinstehen.

V. Voraussetzungen der Annahme der Verfassungsbeschwerde zur Entscheidung

Die übrigen Voraussetzungen der Annahme der Verfassungsbeschwerde zur Entscheidung gem. § 93a Abs. 2 lit. a BVerfGG liegen ebenfalls hinsichtlich des Beschlusses des BFH über die Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde vor. Die grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 93a Abs. 2 lit. a BVerfGG fehlt nicht schon immer dann, wenn bereits eine einschlägige Rechtsprechung des BVerfG vorliegt. Vielmehr soll dem BVerfG die Möglichkeit belassen bleiben, seine Rechtsprechung zu ändern oder sich aus anderen Gründen mit seinem Umfeld sachlich auseinanderzusetzen.²⁷ Danach ist die Annahme einer Verfassungsbeschwerde zur Durchsetzung als verletzt gerügter Rechte dann nicht angezeigt, wenn deutlich abzusehen ist, dass der Beschwerdeführer im Fall der Zurückweisung an das Ausgangsgericht im Ergebnis keinen Erfolg haben würde.²⁸ Dies ist hier nicht der Fall. Die Erfolgsaussicht der Revision ist nicht aufgrund zwischenzeitlich ergangener Rechtsprechung des BFH oder einer Gesetzesänderung des ErbStG entfallen.

* * *

²⁷ Klein, NJW 1993, 2073; Zuck, NJW 1993, 2641.

²⁸ BVerfG, Beschl. v. 08.02.1994 – 1 BvR 1693/92, BVerfGE 90, 22.