

Die Uhren werden in Karlsruhe gestellt

BFH: Vorläufiger Rechtsschutz wegen Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des ab 2009 geltenden Erbschaftsteuergesetzes

Von John Büttner und Frank Müller

Mit Beschluss des BFH vom 21.11.2013 (Az. II B 46/13) entschied das Gericht, dass die Vollziehung eines auf § 19 Abs. 1 ErbStG ab 2009 beruhenden Erbschaftsteuerbescheids wegen des beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Normenkontrollverfahrens (Az. 1 BvL 21/12) auf Antrag des Steuerpflichtigen auszusetzen oder aufzu-

heben ist, wenn ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes besteht.

Sachverhalt

Die Antragstellerin war die geschiedene Ehefrau des im September 2011 verstorbenen Erblassers. Aufgrund eines Vermächtnisses des Verstorbenen erhielt die Antragstellerin auf Lebenszeit eine monatliche Rente von 2.700 Euro. Das Finanzamt setzte für den Erwerb der Antragstellerin Erbschaftsteuer in Höhe von 71.000 Euro fest, die die Antragstellerin zunächst entrichtete. Mit dem Einspruch wendete die Antragstellerin sich im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des BFH vom 27.09.2012 (Az. II R 9/11) und das damit beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren gegen die Veranlagung und machte die Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 (BGBl.

I 2008, 3018) geltend. Nachdem die Antragstellerin sowohl beim Finanzamt als auch beim Finanzgericht unterlag, hob der BFH die Vollziehung des Erbschaftsteuerbescheids mit Wirkung ab Fälligkeit der Erbschaftsteuer auf, bis das Bundesverfassungsgericht in dem Verfahren Az. 1 BvL 21/12 entschieden hat.

Begründung des Gerichts

Zur Begründung führte der BFH aus, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG bestünden, da beim Bundesverfassungsgericht unter dem Az. 1 BvL 21/12 ein Normenkontrollverfahren zu der Frage anhängig sei, ob die Vorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit §§ 13a und 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig sei, weil die in den §§ 13a und 13b ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen in wesentlichen Teilbereichen von großer finanzieller Tragweite über das verfassungsrechtlich gerechtfertigte Maß hinausgehen und dadurch die Steuerpflichtigen, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt würden.

Vorläufiger Rechtsschutz sei unabhängig davon zu gewähren, welche Entscheidung vom BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der vorgelegten Norm zu erwarten ►



Erbschaftsteuerrecht auf dem Prüfstand: Ohne Erwerb liquider Mittel kann bei einer Erbschaft die Zahlung der Steuer vorübergehend ausgesetzt werden.

sei. Sei ein qualifiziertes Interesse des Steuerpflichtigen an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorhanden, müsse es im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG auch effektiv durchsetzbar sein und dürfe nicht deshalb leerlaufen, weil das BVerfG in einem Normenkontrollverfahren möglicherweise eine Weitergeltung verfassungswidriger Normen für einen bestimmten Zeitraum anordne.

Der BFH bejahte in seinem Beschluss ein berechtigtes Interesse und begründete dies damit, dass ein solches jedenfalls dann bestünde, wenn der Steuerpflichtige mangels des Erwerbs liquider Mittel (wie etwa Bargeld, Bankguthaben, mit dem Ableben des Erblassers fällige Versicherungsforderungen) zur Entrichtung der festgesetzten Erbschaftsteuer eigenes Vermögen einsetzen oder die erworbenen Vermögensgegenstände veräußern oder belasten muss. In diesen Fällen kann der Erwerber die Erbschaftsteuer nicht oder nicht ohne weitere, gegebenenfalls auch verlustbringende Dispositionen aus dem Erwerb begleichen. Es sei ihm deshalb nicht zuzumuten, die Erbschaftsteuer vorläufig zu entrichten. Wegen des vorrangigen Interesses des Steuerpflichtigen steht der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes nicht entgegen, dass das ErbStG als formell zustande gekommenes Gesetz bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts Geltung beansprucht und von den Behörden und Gerichten anzuwenden ist.

Interessenabwägung

Zudem sei das Interesse der Antragstellerin an der Aufhebung der Vollziehung gegenüber dem öffentlichen Interesse an dem Vollzug des ErbStG vorrangig. Bei der Prüfung, ob ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Aussetzung oder Aufhebung der Vollzie-

hung eines Steuerbescheids vorliege, sei das individuelle Interesse des Steuerpflichtigen mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei hat der BFH in Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrundeliegenden Gesetzesvorschrift beruhen, in verschiedenen Fallgruppen dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen den Vorrang vor dem öffentlichen Interesse eingeräumt. Zwar sei bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ungewiss, ob dieses die Vorschrift als verfassungswidrig beurteilen und im Fall einer Verfassungswidrigkeit nichtig oder (nur) mit dem Grundgesetz unvereinbar erklären und welche Rechtsfolge es hieraus ziehen wird. Jedoch hat der BFH vorläufigen Rechtsschutz auf der Basis seiner, der Vorlage zugrundeliegenden Rechtsauffassung zu gewähren. Eine Einschränkung des vorläufigen Rechtsschutzes bei Verfassungsverstößen, von denen das Gericht überzeugt ist, gegenüber dem bei sonstigen Rechtsverstößen zu gewährenden vorläufigen Rechtsschutz ist im Rechtszug dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf seinen Anspruch auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) nicht zuzumuten.

Es sei auch nicht gerechtfertigt, aufgrund einer Prognose über die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vorläufigen Rechtsschutz generell auszuschließen. Ist ein qualifiziertes Interesse des Steuerpflichtigen an einer Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorhanden, muss es im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG auch effektiv durchsetzbar sein und darf nicht deshalb leerlaufen, weil das Bundesverfassungsgericht möglicherweise

in einem Normenkontrollverfahren eine Weitergeltung verfassungswidriger Normen anordnet.

An der Rechtsprechung, nach der eine Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung nicht zu gewähren ist, wenn zu erwarten ist, dass das Bundesverfassungsgericht lediglich die Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit dem Grundgesetz aussprechen und dem Gesetzgeber eine Nachbesserungspflicht für die Zukunft aufgeben wird, wird damit nicht mehr festgehalten.

Analyse

Der BFH hat mit Beschluss vom 27.09.2012 (Az. II R 9/11) dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob § 19 Abs. 1 ErbStG in der ab 2009 geltenden Fassung i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig ist. Dem Vernehmen nach wird das Bundesverfassungsgericht voraussichtlich im ersten Halbjahr 2014 über die Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes entscheiden.

Ungeachtet dessen, dass es fraglich erscheint, ob das Bundesverfassungsgericht das ErbStG für die Jahre 2009 ff. für nichtig oder unanwendbar erklärt, ist der Entscheidung des BFH zuzustimmen, da sie insbesondere auch dazu beitragen wird, unbillige Härten zu vermeiden und einen effektiven vorläufigen Rechtsschutz zu gewährleisten. Der BFH hat insoweit erstmals dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse am Vollzug der Erbschaftsteuer den Vorrang eingeräumt. Voraussetzung ist hierfür „nur noch“ ein berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen an der Aussetzung der Vollziehung; ein „besonderes berechtigtes Interesse“ wird nicht mehr gefordert. Ein ►

„berechtigtes Interesse“ in diesem Sinne liegt regelmäßig dann vor, wenn der Erwerber/Steuerpflichtige keine ausreichenden liquiden Mittel (Zahlungsmittel) erworben hat, um die angefallene Erbschaftsteuer zu begleichen.

Die Aussetzung der Vollziehung kann auf Basis der Feststellungen des BFH auch in ähnlich gelagerten Fällen begehrt werden. Dabei wird dann bei der Beurteilung der Erfolgsaussichten auch entscheidend darauf abzustellen sein, in welcher Form ein Vermögenszuwachs aufgrund Erbschaft oder auch Schenkung erfolgte. Eine Veräußerung oder Belastung erworbener Gegenstände zur Begleichung einer Erbschaftsteuer ist vor dem Hintergrund des BFH-Beschlusses jedenfalls nicht mehr zumutbar. Das eigene (gegebenenfalls auch liquide) Vermögen des Erwerbers bleibt dabei außer Betracht und mindert die Erfolgsaussichten einer Aussetzung der Vollziehung demnach nicht. Sollte jedoch ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach Maßgabe des nunmehr vorliegenden BFH-Beschlusses erwogen werden, ist zu berücksichtigen, dass im Fall der Erfolglosigkeit im Hauptsacheverfahren Aussetzungszinsen in Höhe von 0,5% pro Monat zu zahlen sind. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen kann, wenn „konkrete Anhaltspunkte“ für eine Gefährdung der Durchsetzung des Steueranspruchs bestehen. Insoweit sollte auch nicht zuletzt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angelegt und das Für und Wider eines entsprechenden Antrags abgewogen werden.

Nicht zuletzt ist vor Stellung eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung auch zu berücksichtigen, dass

es bislang bei ähnlich gelagerten Fällen schon die Möglichkeit der Beantragung einer bis zu zehnjährigen Steuerstundung gem. § 28 ErbStG gab bzw. gibt, die weder von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden kann noch eine Verzinsung der Steuerschuld zur Folge hat. Allerdings sind die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerstundung deutlich enger als für die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung. Insoweit kann die Steuerstundung gem. § 28 ErbStG nur bei Erwerb von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder begünstigten Vermögen gemäß § 13c Abs. 3 ErbStG (zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke) gewährt werden und dies auch nur, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist oder im Fall des § 13c Abs. 3 ErbStG die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufgebracht werden kann. Anders als beim Antrag auf Aussetzung der Vollziehung sind hier allerdings auch eigene liquide Mittel des Erwerbers in die Betrachtung einzubeziehen.

Ausblick und Praxisfolgen

Abhängig von der Höhe der Erbschaftsteuerschuld sowie der Zusammensetzung des erworbenen Vermögens wird unseres Erachtens der ganz große „Run“ auf die Aussetzung der Vollziehung eher ausbleiben, insbesondere da nicht absehbar ist, wie das Bundesverfassungsgericht entscheiden wird. Letztlich würde nur im – derzeit unwahrscheinlichsten – Fall der Feststellung der Nichtigkeit des ErbStG ein wirklicher (wirtschaftlicher) Vorteil für den Steuerpflichtigen entstehen, weil nur dann auch die Erbschaftsteuerschuld entfallen würde und der Steuerpflichtige bis zur Entscheidung in der Hauptsache nicht in Vorleistung gehen müsste. In der derzeit

als am wahrscheinlichsten angesehenen Konstellation der Anordnung der übergangsweisen Fortgeltung des ErbStG trotz Verstoßes gegen das Grundgesetz könnte der Steuerpflichtige zwar seinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung unter den genannten Voraussetzungen erfolgreich durchsetzen, würde aber aufgrund der übergangsweisen Fortgeltung des ErbStG letztlich dennoch unterliegen und die festgesetzte Erbschaftsteuer nach dem fortgeltendem ErbStG nachzahlen müssen. ◀



John Büttner,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
FPS Rechtsanwälte, Frankfurt am Main

j.buettner@fps-law.de



Frank Müller,
Rechtsanwalt und Notar, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht, FPS Rechtsanwälte,
Frankfurt am Main

f.mueller@fps-law.de