



Deutscher Notarverein

Der Präsident

Deutscher Notarverein, Kronenstraße 73/74, 10117 Berlin

Bundesverfassungsgericht
Erster Senat
Postfach 1771

76006 Karlsruhe

Kronenstraße 73/74
10117 Berlin
Tel: 030 / 20 61 57 40
Fax: 030 / 20 61 57 50
E-Mail: o.vossius@dnotv.de
<http://www.dnotv.de>

Berlin, 29. April 2013

Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 27.9.2012 –II R 9/11– 1 BvL 21/12

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Deutsche Notarverein dankt für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum
Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 27.9.2012 - II R 9/11 -.

1. Der zugrunde liegende Sachverhalt

Dem Vorlagebeschluss liegt ein Sachverhalt zugrunde, der in der notariellen Beratungspraxis oft zu keinen befriedigenden erbschaftsteuerlichen Lösungen führt. Es geht um die Vererbung innerhalb der Steuerklasse II. Insbesondere ungewollt kinderlose Erblasser akzeptieren nur schwer, dass das geltende Erbschaftsteuerrecht sie so viel schlechter stellt als Erblasser mit Abkömmlingen. Auch die beste erbrechtliche Gestaltung vermag hieran nichts zu ändern. Das kann möglicherweise auch verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen. Diese sind indes nicht Gegenstand des Vorlagebeschlusses.

In dem konkreten Fall, der dem Vorlagebeschluss zugrunde liegt, hatte der Kläger im Januar 2009 von seinem Onkel geerbt. Der auf den Erben entfallende Anteil am Nachlass hatte

einen Wert von 51.266,00 €. Der Steuerfreibetrag gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG beträgt für Personen der Steuerklasse II 20.000,00 €, so dass ein Betrag von 31.200,00 € zu versteuern war. Die Erbschaftsteuer wurde vom zuständigen Finanzamt unter Anwendung des im Zeitpunkt des Erbfalles gültigen Steuersatzes gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG (30 %) auf 9.360,00 € festgesetzt. Im Streitfall geht es u. a. darum, ob es verfassungsrechtlich geboten ist, den kurz nach Eintritt des Erbfalles durch Artikel 6 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950) für steuerpflichtige Erwerbe in der Steuerklasse II auf 15 % herabgesetzten Steuersatz aus Gründen der Gleichbehandlung auf den Streitfall anzuwenden.

2. Zur Frage der Entscheidungserheblichkeit

Interessanterweise sieht der BFH weder darin, dass im Jahr 2009 Erwerber der Steuerklasse II und der Steuerklasse III der gleichen Besteuerung unterlagen, noch darin, dass dies nur für das Jahr 2009 gegolten hat, einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG. Auch Art. 6 GG sei nicht verletzt.

Erst über die §§ 13a, 13b ErbStG, also die erbschaftsteuerlichen Privilegierungstatbestände für Betriebsvermögen, kommt der BFH im Ergebnis zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Das ist deshalb erstaunlich, da im konkreten Fall überhaupt kein Betriebsvermögen betroffen ist. Gleichwohl kommt der BFH dazu, dass die Frage entscheidungserheblich sei, weil es sich bei § 19 Abs. 1 ErbStG um eine „Klammernorm“ handle.

Wörtlich führt der BFH hierzu in dem Vorlagebeschluss unter Abschnitt III Ziffer 2. aus:
„Sollte das BVerfG zu dem Ergebnis kommen, dass die weitgehende oder vollständige Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften oder von Anteilen daran von der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht vereinbar ist, wäre der Gesetzgeber weder aus Rechtsgründen noch aus offenkundigen tatsächlichen Gründen gehindert, auch für den Erwerb von Privatvermögen unter noch zu bestimmenden Voraussetzungen den §§ 13a und 13b ErbStG vergleichbare Steuervergünstigungen einzuführen (vgl. zu diesem Gesichtspunkt BVerfG-Beschluss in BVerfGE 121, 108, unter B.I.).“

Hiernach würde also jede gleichheitswidrige erbschaftsteuerliche Privilegierung über den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz zur Verfassungswidrigkeit des gesamten Erbschaftsteuerrechts führen, weil ja der Gesetzgeber nie gehindert ist, auch für andere Erwerbsformen vergleichbare Steuervergünstigungen einzuführen. Übertrüge man diesen

Grundsatz auch auf andere Steuerarten wie z. B. die Einkommen- oder Umsatzsteuer, hätte dies möglicherweise weitreichende Folgen. Das spricht gegen die Argumentation des BFH mit der Verklammerung der Steuerrechtsordnung. Aus Sicht des Deutschen Notarvereins wäre ein Streitfall, der einen Bezug zu den §§ 13a und 13b ErbStG aufweist, sehr viel besser für einen Vorlagebeschluss geeignet gewesen. Der Deutsche Notarverein hat trotz der Ausführungen des BFH hierzu Zweifel an der Entscheidungserheblichkeit der Frage in dem vorgelegten Sachverhalt, weil jeder Bezug zu Betriebsvermögen fehlt.

Letztlich kann die Frage der Entscheidungserheblichkeit aber dann dahinstehen, wenn sich die Bestimmungen der §§ 13a und 13b ErbStG als verfassungsgemäß erweisen sollten.

3. Privilegierung des Betriebsvermögens

Die §§ 13a und 13b ErbStG betreffen die Privilegierung von Betriebsvermögen. Diese Privilegierung ist nach Ansicht des Deutschen Notarvereins durch ein gleichermaßen ausdifferenziertes wie zielführendes System gesetzlich umgesetzt.

a) Regelverschöpfung:

Die Regelverschöpfung der §§ 13a, 13b ErbStG ermöglicht einen mindestens weitgehend, teilweise sogar völlig erbschaftsteuerfreien Übergang des Unternehmensvermögens.

Die Regelverschöpfung beträgt 85 % des Unternehmensvermögens. Mit der Begrenzung auf 85 % trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass Unternehmen auch nicht betriebsnotwendiges Vermögen halten können. Damit übertragenes Vermögen in den Genuss der 85 %-Verschöpfung kommt, darf der Anteil des Verwaltungsvermögens am Gesamtvermögen nicht höher sein als 50 % (§ 13b Abs. 2 ErbStG).

Für die Wahl der 100%-Verschöpfung (§13a Abs. 8 ErbStG) darf der Verwaltungsvermögensanteil nicht höher als 10% sein. Zum Verwaltungsvermögen gehören zum Beispiel Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt, Kunstgegenstände und Sammlungen, wenn der Handel nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs dient, Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck eines Finanzunternehmens zuzurechnen sind. **Bargeld, Sichteinlagen, Spareinlagen, Festgeldkonten, Forderungen aus**

Lieferungen und Leistungen und Forderungen an verbundenen Unternehmen gehören nicht zum Verwaltungsvermögen.

Unternehmensvermögen, das nicht durch den Verschonungsabschlag begünstigt ist (15% des Wertes des Unternehmensvermögens), bleibt außer Ansatz, soweit es den Betrag von 150.000,00 € nicht übersteigt (Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG). Damit kann Unternehmensvermögen in Höhe von 1 Million € steuerfrei erworben werden. In diesem Fall werden 850.000,00 € durch den Verschonungsabschlag und 150.000,00 € durch den Abzugsbetrag steuerfrei gestellt.

b) Lohnsummenregelung (§ 13a Abs. 1 und 4 ErbStG):

Der Verschonungsabschlag wird im Zeitpunkt des Erwerbes zunächst ohne Beachtung der Mindestlohnsumme gewährt. Erst nach Ablauf der Lohnsummenfrist (Regelfrist **fünf Jahre**) wird die Erreichung der Mindestlohnsumme geprüft. Ist die Summe der jährlichen Lohnsummen geringer als die Mindestlohnsumme, so verringert sich der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Verminderung des Verschonungsabschlags erfolgt in dem gleichen prozentualen Umfang, in welchem die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

Beispiel (nach dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF)

Zum 1.1.2010 überträgt der Gewerbetreibende G seinen Betrieb mit einem gemeinen Wert von 3 Millionen € und einem Verschonungsabschlag von 85 % und damit in Höhe von 2,55 Millionen €. Die durchschnittliche Lohnsumme der fünf Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung betrug 1,5 Millionen € (Ausgangslohnsumme). Daraus ergibt sich eine Mindestlohnsumme in Höhe von 6 Millionen € (= 400 % von 1,5 Millionen €). Der Erwerber aber bringt in den folgenden fünf Jahren eine jährliche Lohnsumme in Höhe von 1,08 Millionen € auf. Die Summe der jährlichen Lohnsummen beträgt daher 5,4 Millionen € (= 5 x 1,08 Millionen €). Die Summe unterschreitet die Mindestlohnsumme um 0,6 Millionen € oder 10 %. Entsprechend verringert sich der Verschonungsabschlag um 10 % von 2,55 Millionen € auf 2,295 Millionen €

c) Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 ErbStG)

Sowohl der Verschonungsabschlag als auch der Abzugsbetrag entfallen rückwirkend ganz oder teilweise, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist) steuerschädlich über das Vermögen verfügt. Die Nachsteuer aufgrund eines Wegfalls von

Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag entsteht auch dann, wenn der steuerschädliche Vorgang nicht freiwillig herbeigeführt wird.

Beispiel (nach dem Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF)

Der Erwerber hat zum 1.1.2010 einen Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 5,88 Millionen € übernommen, den er zwei Jahre fortführt. Danach wird der Betrieb veräußert. Die verbleibende Behaltensfrist beträgt damit drei Jahre. Die Nachsteuer trifft daher $\frac{3}{5}$ des Verschonungsabschlags von 5 Millionen € (= 85 % von 5,88 Millionen €). Der Verschonungsabschlag verringert sich um $\frac{3}{5}$ von 5 Millionen €, also um den Betrag von 3 Millionen €.

Zu Härten kann dies dann führen, wenn der Erbe vor Ablauf der Behaltensfrist den Insolvenzantrag über das Vermögen des von ihm geerbten Unternehmens stellen muss. In diesem Fall wird nämlich ebenfalls die Nachsteuer erhoben, obwohl sich das Unternehmen nachträglich als wertlos erwiesen hat. In der Praxis führt dies häufig dazu, dass der Erbe, der sich nicht als Unternehmer bewährt hat, durch die nachträglich erhobene Erbschaftsteuer auf ein Erbe, das nicht mehr vorhanden ist, auch in die Privatinsolvenz gerät.

4. Bewertung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer

a) Grundsatz: Ansatz des gemeinen Werts

Das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben und von freiberuflich Tätigen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dasselbe gilt für den Wert eines Anteils am Betriebsvermögen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse.

b) Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

Anteile an Kapitalgesellschaften, Betriebsvermögen und Anteile am Betriebsvermögen können unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§§ 11, 109 BewG) grundsätzlich nach dem **vereinfachten Ertragswertverfahrens** bewertet werden. Das Finanzamt hat den im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert zu Grunde zu legen, wenn das Ergebnis nicht offensichtlich unzutreffend ist. Das vereinfachte Ertragswertverfahren kann damit als **Regelbewertungsverfahren** betrachtet werden. Bei komplexen Strukturen verbundener Unternehmen kann dagegen davon ausgegangen werden, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren regelmäßig zu unzutreffenden Ergebnissen führen wird.

Der Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren setzt sich zusammen aus:

Ertragswert des betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 BewG)

(Jahresertrag §§ 201, 202 BewG x Kapitalisierungsfaktor § 203 BewG)

+ Nettowert des nichtbetriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Abs. 2 BewG)

+ Wert der Beteiligungen an anderen Gesellschaften (§ 200 Abs. 3 BewG)

+ Nettowert des jungen Betriebsvermögens (§ 200 Abs. 4 BewG)

= Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren

Die Wirtschaftsgüter des nichtnotwendigen Vermögens und die mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden sind neben dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Zum nicht betriebsnotwendigen Vermögen gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die sich ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit aus dem Unternehmen herauslösen lassen, d. h. ohne dass die operative Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird.

Innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter (das sogenannte junge Betriebsvermögen) werden neben dem Ertragswert mit ihrem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt.

Die Grundlage für die Bewertung bildet der **zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag**. Für die Ermittlung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Ertrag eine Beurteilungsgrundlage. **Der Ertrag ist regelmäßig aus den Ergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten.**

Ausgangswert ist dabei sowohl bei Personenunternehmen als auch bei Kapitalgesellschaften der **Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG** und nicht das zu versteuernde Einkommen.

Der für das vereinfachte Ertragswertverfahren geltende Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes (§ 203 Abs. 3 BewG). Dieser setzt sich zusammen aus einem Basiszins und einem Zuschlag von 4,5 %.

5. Der Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006 und das geltende Erbschaftsteuerrecht

Nach dem Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02, hängt die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen davon ab, dass für die einzelnen zu einer Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden. Die Bewertungsmethoden müssen gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Eine diesem Gebot genügende Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung sei wegen der beschriebenen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nur dann gewährleistet, **wenn sich das Gesetz auf der Bewertungsebene am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel orientiere**. Zur Vergewisserung einer belastungsgleichen Besteuerung bedürfe es deshalb stets des Rückgriffs auf den Verkehrswert, auch wenn dieser anhand einer Ermittlungsmethode gewonnen werden mag, die wesentlich durch die Summe in einer bestimmten Zeiteinheit zu erwartender Erträge aus dem Wirtschaftsgut bestimmt werde.

Die Vorlage durch den BFH betraf seinerzeit die Frage, ob die Anwendung des einheitlichen Steuersatzes gem. § 19 ErbStG auf alle Erwerbsvorgänge wegen gleichheitswidriger Ausgestaltung der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen bei den unterschiedlichen Vermögensarten verfassungswidrig ist. Das BVerfG entschied u. a., dass die Qualifizierung von § 19 ErbStG als Klammernorm nicht zu beanstanden sei. Über § 19 ErbStG entfalten Verstöße gegen den Gleichheitssatz, die in den Bewertungsvorschriften angelegt sind, erst ihre Wirkung (siehe zu Bedenken hiergegen im Hinblick auf die Entscheidungserheblichkeit im konkreten Fall, bei dem ja nicht Bewertungs-, sondern Privilegierungstatbestände im Fokus stehen, die Ausführungen oben zu Ziffer 2.).

Die Frage im Fall der Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006 war, mit welchem Wert der Eigentumsverschaffungsanspruch und das Anwartschaftsrecht des Erblassers auf Übertragung einer vor seinem Tod gekauften Eigentumswohnung anzusetzen war. Das Finanzgericht bewertete den Eigentumsverschaffungsanspruch mit dem nominalen, tatsächlichen Wert (Kaufpreis). Der Erbe argumentierte mit den damals geltenden privilegierten Werten für Grundbesitz.

Das BVerfG prüfte sämtliche Bewertungsvorschriften zur Bestimmung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage in zwei Schritten. Im ersten Schritt ist der gesamte Vermögensanfall zu bewerten. Sodann ist in einem zweiten Schritt der so

gewonnene Betrag unter Förderungs- und Lenkungszielen zu kürzen. Beide Schritte dürfen nach der Entscheidung des BVerfG nicht miteinander vermengt, Förderungs- und Lenkungsziele nicht durch Bewertungsvorschriften verwirklicht werden (Meincke, Anmerkung zu BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 – 1BvL 10/02, NJW 2007, 573, 586). Auf der Bewertungsebene muss sich der Gesetzgeber durchgehend am gemeinen Wert, das heißt am Verkaufswert der erworbenen Güter, orientieren. Um die Güter gleichmäßig in den Blick zu nehmen, müssen sie an einem einheitlichen Maßstab, dem Verkaufswert, gemessen werden (Meincke, ebenda).

Diesen Vorgaben wird das geltende Erbschaftsteuerrecht nach Ansicht des Deutschen Notarvereins gerecht. Denn auch bei Betriebsvermögen knüpft es an den Verkehrswert an. Erst in einem zweiten Schritt sieht es Privilegierungen im Hinblick auf die ansonsten möglicherweise anfallende Erbschaftsteuer vor. Die gesetzgeberische Entscheidung, diesen Verkehrswert grundsätzlich im Wege des vereinfachten Ertragswertverfahrens zu ermitteln (hierzu vorstehend 4 b), ist dabei nicht zu beanstanden. Problematisch erscheint allenfalls die Regelung in § 9 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 9 Abs. 3 BewG, wonach z. B. Verfügungsbeschränkungen regelmäßig nicht bei der Bewertung zu berücksichtigen sind. Tatsächlich dürften aber persönliche Verhältnisse und die meisten Verfügungsbeschränkungen den Verkaufswert einer Gesellschaftsbeteiligung nicht unerheblich beeinträchtigen, weshalb ihre Nichtberücksichtigung die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage verfälscht und den Grundsätzen, die das BVerfG in seinem Beschluss vom 7.11.2006 aufgestellt hat, möglicherweise nicht genügt. Allerdings hätte dieser Gesichtspunkt nach hiesiger Auffassung keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz zur Folge.

Damit ist allerdings die Frage, ob die Privilegierungstatbestände der §§ 13a und 13b ErbStG ihrerseits gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, nicht beantwortet. Wohl aber lässt sich festhalten, dass der Gesetzgeber bei der Neuregelung der Erbschaftsteuer der systematischen Vorgabe des BVerfG, zunächst vom Verkehrswert auszugehen und erst auf der danach gelagerten Ebene Privilegierungstatbestände zu schaffen, gefolgt ist.

Eine Privilegierung einzelner Vermögensgegenstände auf der Ebene der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird dem Gesetzgeber im Leitsatz des Beschlusses des BVerfG ausdrücklich gestattet, wenn es heißt:

„Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung darf der Gesetzgeber auf den so ermittelten Wert der Bereicherung

aufbauen und Lenkungszwecke, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen, ausgestalten.“

6. Verfassungsrechtlicher Maßstab

Es ist grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft, vorausgesetzt, die Auswahl ist sachlich vertretbar bzw. nicht sachfremd (BVerfGE 99, 88/98; 117, 1/30). Dieser Grundsatz ist durch zwei miteinander verbundene Leitlinien begrenzt (vgl. BVerfGE 117, 1/30 f):

1. durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und
2. der Folgerichtigkeit.

Steuergesetze müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganze Gruppen vernachlässigen (Jarass in Jarass/Pieroth, GG, 12. Auflage 2012, Art. 3 Rn 46a). Steuerrechtliche Vorschriften müssen nicht allein der Erzielung von Einnahmen für den Staatshaushalt dienen, sondern dürfen auch bestimmte sozial- und wirtschaftspolitische Ziele verfolgen (BVerfGE 74, 182/200 – st. Rspr.). Zu solchen „Lenkungssteuern“ ist der Gesetzgeber zwar auf der Bewertungsebene nicht berechtigt (BVerfGE 117, 1/35), wohl aber ist eine mittelbare Steuerung der Wirtschaft und Gesellschaft auf der Besteuerungsebene zulässig. Jedoch ist auch auf der Bewertungsebene eine Typisierung gestattet. Die steuerpolitischen Vorteile der Typisierung müssen allerdings im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfGE 117, 1/31).

Der Gesetzgeber braucht bei der Einordnung vielfältiger Lebenssachverhalte, wie sie insbesondere im Steuerrecht auftreten, nicht um die Gleichbehandlung aller denkbaren Einzelfälle besorgt zu sein. Er ist vielmehr berechtigt, von einem Gesamtbild auszugehen, das sich aus den ihm vorliegenden Erfahrungen ergibt. Auf dieser Grundlage darf und muss er generalisierende, typisierende und pauschalisierende Regelungen verwenden.

Will der Gesetzgeber eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz grundsätzlich nicht verletzt, solange sich die Verschiedenbehandlung mit finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen rechtfertigen lässt (BVerfGE 81, 108), also auf einem „besonderen sachlichen Grund“ beruht (BVerfGE 107, 27/47).

Der Gesetzgeber überschreitet aber dann die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit, wenn er eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obgleich zwischen den beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten (BVerfGE 116, 164/181 f.).

Aufbauend auf Werten, die nach diesen Vorgaben seiner Belastungsentscheidung entsprechend ermittelt worden sind, ist es dem Gesetzgeber auch im Erbschaftsteuerrecht unbenommen, in einem zweiten Schritt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage steuerliche Lenkungsziele zu verwirklichen. Mit Belastungs- und Verschonungsregelungen, die den Anforderungen an Lenkungsnormen genügen, kann er bei Vorliegen ausreichender Rechtfertigungsgründe die Bemessungsgrundlage zielgenau modifizieren (BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02).

So ist auch der Mittelstandsschutz grundsätzlich ein hinreichender Grund, um differenzierende Regelungen zu rechtfertigen (BVerfGE 93, 165/175 f.).

Soll für eine steuerliche Vergünstigung ein außersteuerlich bedingtes Kompensationsbedürfnis den rechtfertigenden Grund bilden, so ist aber neben einer entsprechenden gesetzgeberischen Entscheidung auch ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands erforderlich (BVerfGE 105, 73).

7. §§ 13a und 13b ErbStG im Lichte von Art. 3 GG

Betrachtet man die §§ 13a und 13b ErbStG im Lichte der in vorstehender Ziffer 6. herausgearbeiteten verfassungsrechtlichen Maßstäbe, so dürfte zumindest folgende Feststellung nahe liegen: Die gesetzgeberische Intention, den Übergang mittelständischer Betriebe von einer Generation auf die nächste zu erleichtern und dabei insbesondere Arbeitsplätze zu erhalten (siehe BT-Drs.16/7918, S. 42), ist grundsätzlich geeignet, eine steuerliche Vergünstigung zu rechtfertigen. In einem Staat wie der Bundesrepublik Deutschland mit einer starken mittelständischen Industrie ist es im Sinne des Gemeinwesens möglicherweise sogar geboten, dass der Steuergesetzgeber diese nicht leichtfertig aufs Spiel setzt. Vergleicht man etwa die Bedeutung der mittelständischen Industrie und

korrespondierend das Erbrecht und das Erbschaftsteuerrecht in Deutschland und Frankreich, so drängt sich der Eindruck auf, dass die Stärke des Mittelstands (und damit die Position unseres Landes in der derzeitigen Finanz- und Währungskrise) auch und gerade eine Frage des Erbrechts und Erbschaftsteuerrechts ist. Mittelbare Folge dieser besonderen volkswirtschaftlichen Strukturen könnte sogar die in Deutschland signifikant niedrige Jugendarbeitslosigkeit sein. Empirische Untersuchungen hierzu, die vom BFH angemahnt werden, sind jedoch auch dem Deutschen Notarverein nicht bekannt.

Nach Ansicht des BFH spreche wenig dafür, dass eine Verschonung von Betriebsvermögen von der Erbschaftsteuer geboten sei, um Arbeitsplatzverluste zu vermeiden (Abschnitt II Ziffer 5 lit b des Vorlagebeschlusses). Dies deckt sich nach Einschätzung des Deutschen Notarvereins nicht mit der Lebenswirklichkeit. Der „Exit“ einer Familie aus „ihrem“ Familienunternehmen und die Veräußerung dieses Unternehmens an eine Beteiligungsgesellschaft oder einen Konzern führt regelmäßig zu erheblichen Arbeitsplatzverlusten, oft zur Schließung ganzer Teilbetriebe (insbesondere bei einer Konzentration auf sog. Kernkompetenzen). Die Berichterstattung hierüber geht allerdings selten über die Regionalpresse hinaus. Empirische Untersuchungen zur Verifizierung der einen wie der anderen These sind allerdings dem Deutschen Notarverein nicht bekannt. Die Gründe hierfür mögen daran liegen, dass Familienunternehmer sich nachhaltigere und langfristige unternehmerische Ziele setzen als Unternehmen, die ständig damit rechnen müssen, in der Gunst ihrer Eigentümer zu sinken.

In dem Vorlagebeschluss führt der BFH auch aus, dass die §§ 13a und 13b ErbStG es zuließen, Vermögen jeder Art und in jeder Höhe von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden ohne Anfall von Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu erwerben, ohne dass es auf eine Gemeinwohlverpflichtung und Gemeinwohlbindung des erworbenen Vermögens ankomme (Abschnitt II Ziffer 4. des Vorlagebeschlusses). Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Möglichkeit hierzu weniger vom Gesetzgeber als vielmehr vom BFH selbst geschaffen wurde. So spielte die vom BFH zu Recht kritisierte Gestaltung der Vermögensübertragung auf dem Umweg einer sog. „Cash-GmbH“ in der notariellen Praxis bis Oktober 2012 praktisch keine Rolle. Den Grund hierfür sieht der Deutsche Notarverein auch darin, dass der Berufsstand der Steuerberater (ebenso wie die Notarinnen und Notare) von dieser Gestaltung im Hinblick auf § 42 AO überwiegend abgeraten hat. Erst die Ausführungen des BFH in seinem Vorlagebeschluss, dass die Verwendung einer Cash-GmbH zur steuerfreien Vermögensübertragung kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO sei, hat für einige Wochen dazu geführt, dass von dieser Gestaltung etwas reger Gebrauch gemacht wurde (interessanterweise vielfach von Angehörigen in der Steuerklasse

II). Aus der notariellen Praxis sind die Cash-GmbHs allerdings schon wieder weitgehend verschwunden, weil die verschiedenen gesetzgeberischen Initiativen zu einer (ggf. rückwirkenden) Neudefinition des Begriffs des Betriebs- bzw. des Verwaltungsvermögens im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 sie erneut als zu riskant erscheinen ließen.

Wenn der BFH demgegenüber ausführt, dass es sich aus seiner Sicht bei der Cash-GmbH um keine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO handele, sondern um die Folgen einer verfehlten Gesetzestechnik (Abschnitt II Ziffer 6 lit. f des Vorlagebeschlusses), so war dies zumindest für die konservativ eingestellte Beratungspraxis überraschend. Die defensive Haltung der Fachgerichte in dieser Frage erstaunt.

Denn mit Blick auf den Zweck des § 42 AO begegnet die Auffassung des BFH hierzu Bedenken.

a) Exkurs: § 42 AO (hierzu Klein, AO, 9. Auflage 2006)

Ziel des § 42 AO ist es, den **Zweck des Steuergesetzes** zu verwirklichen. Nach der Vorschrift kann das Steuergesetz nicht durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umgangen werden. Nach § 42 AO liegt ein Missbrauch vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Wie der BFH in seinem Vorlagebeschluss ausführt, entspricht es regelmäßig dem Sinn und Zweck des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 ErbStG, dass insbesondere Geldguthaben nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen gerechnet werden sollen. Unternehmen benötigen demnach flüssige Mittel zur Aufrechterhaltung der Unternehmenstätigkeit. Diese Guthaben dienen nicht der weitgehend risikolosen Renditeerzielung.

Der Wortlaut des § 42 AO stellt auf die Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts ab. Es muss also erst eine Gestaltungsmöglichkeit bestehen, um überhaupt in den Anwendungsbereich des § 42 AO zu gelangen.

Weitere Voraussetzung für einen Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO ist, dass auf dem angemessenen Weg eine höhere Steuer zu zahlen wäre als auf dem tatsächlich eingeschlagenen unangemessenen. Ob eine unangemessene Gestaltung vorliegt, muss nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweils maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zu Grunde liegen, beurteilt werden.

Missbrauch liegt vor, wenn eine Gestaltung gewählt worden ist, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

Für die Prüfung ist zunächst zu ermitteln, welche von einem Steuerpflichtigen verfolgten Ziele nach den Wertungen des Gesetzgebers in der in Betracht kommenden steuerrechtlichen Norm besteuert werden oder sich nicht steuermindernd auswirken sollen. Der zu beurteilende Sachverhalt ist dann an diesem vom Gesetzgeber vorausgesetzten Ziel zu messen. Wählt der Steuerpflichtige einen anderen ungewöhnlichen Weg, d. h. einen Weg, der anders ist als die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Zwecke für typisch gehaltene Gestaltung, ist dies ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung.

Fehlen solche Gründe, die den gewählten Weg steuerlich gerechtfertigt erscheinen lassen, ist dieser Weg immer dann unangemessen, wenn es keine erheblichen außersteuerlichen Gründe für die Wahl des Weges gibt, sondern der Grund allein in der Steuerersparnis liegt. Dies zeigt sich besonders, wenn die Rechtsgestaltung keinem wirtschaftlichen Zweck dient.

Ist der Grund für die Gestaltung allein die Steuerersparnis, ist davon auszugehen, dass von einer steuerrechtlichen Norm auch solche Sachverhalte erfasst werden sollen, die dasselbe Ziel wie der vorausgesetzte normale Sachverhalt verfolgen, aber allein aus Gründen der Steuerersparnis so ungewöhnlich gestaltet werden, dass sie in dem noch notwendigerweise auf typische Fälle zugeschnittenen Gesetz nicht berücksichtigt werden konnten. Es geht darum, dass der Steuerpflichtige auf einem ungewöhnlichen Weg einen Erfolg zu erreichen versucht, der nach den Wertungen des Gesetzgebers auf diesem Weg nicht erreicht werden soll.

Dem Gesetzgeber ging es bei den §§ 13a und 13b ErbStG darum, produktive Unternehmen zu schützen und die Unternehmensnachfolgen zu erleichtern (siehe BT-Drs. 16/7918, S. 35). Gestaltungen, die erst ein „Unternehmen“ wie die Cash-GmbH errichten und dann private Mittel einlegen, um in den Genuss der Steuerprivilegierung kommen, sind daher an sich nicht vom Schutzzweck der §§ 13a, 13b ErbStG umfasst.

Missbräuchlich kann etwa die Zwischenschaltung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft sein, wenn dies nur dazu dient, die Erfüllung der Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels zu vermeiden (BFH BStBl 92, 143).

Wie sich aus der BT-Drs 16/7918 (S. 35) ergibt, sollten überwiegend vermögensverwaltende Betriebe allgemein von den Verschonungen der §§ 13a und 13b ErbStG ausgenommen bleiben. In der Bundestagsdrucksache wird weiter ausgeführt: „*Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, wird daher nach der Zielsetzung dieses Gesetzentwurfs nicht begünstigt.*“ Eine Cash-GmbH sollte nach dem Lenkungszweck des Gesetzes gerade nicht möglich sein. Begünstigt wird hingegen z. B. ein dem Erblasser gehörendes „Erwerbsvehikel“, also eine Gesellschaft, die zum Zwecke des Erwerbs eines anderen Unternehmens mit den erforderlichen Geldmitteln ausgestattet wird und dessen Gesellschafter aber verstirbt, bevor diese Mittel zum Einsatz kommen.

b) Folgerungen

Unter dem Aspekt des Gleichheitsgrundsatzes hätte nach hiesiger Ansicht der BFH die von ihm aufgegriffene Gestaltung einer Cash-GmbH im Wege einer verfassungskonformen Auslegung unter § 42 AO subsumieren müssen. Gleiches gilt für die anderen vom BFH aufgeführten Steuerspargestaltungen. Tatsächlich hat der BFH – soweit ersichtlich – auch noch gar keinen konkreten Fall zu der Cash-GmbH-Problematik entschieden. Vielmehr äußert er sich in dem Vorlagebeschluss in Form eines *obiter dictums* hierzu, weil nur so der Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz begründet werden kann. In der Konsequenz einer solchen Argumentation liegt jedoch, dass je nach Rechtsprechung des vorliegenden Gerichts in einer noch gar nicht konkret zur Entscheidung stehenden Sache ein Verfassungsverstoß vorliegt oder nicht.

Die §§ 13a, 13b ErbStG wären dann mit dem Grundgesetz vereinbar, wenn die vom BFH angeführten pathologischen Fälle mit dem Argument entkräftet werden könnten, dass die Privilegierungstatbestände in ein Gesamtsystem eingebettet sind, zu dem auch § 42 AO zählt, und das durch eine Missbrauchskorrektur zu in sich schlüssigen Ergebnissen führt. An sich wäre es Sache der Fachgerichtsbarkeit, hier für eine in sich kohärente Auslegung zu sorgen. Kommt sie dem nicht nach, so kann die Folge nach hiesiger Auffassung nicht ohne weiteres die Verfassungswidrigkeit der Privilegierungstatbestände sein, auch wenn der BFH genau so argumentiert. Vielmehr muss dann ggf. der Gesetzgeber korrigierend eingreifen. Indem der BFH dieses gesetzgeberische Bemühen als Beleg für seine Auslegung des § 42 AO verwendet, verkennt er Ursache und Wirkung.

Eine Gesetzesinitiative des Bundesrats hat die vom BFH aufgeführten Gestaltungs- (missbrauchs)möglichkeiten, insbesondere die Cash-GmbH, aufgegriffen (siehe BR-DS

139/13, Art. 27 Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes). So soll nach Ansicht des Bundesrates § 13b Abs. 2 ErbStG um eine neue Ziffer 4a wie folgt ergänzt werden und Geld zum schädlichen Verwaltungsvermögen erklärt werden:

„4a. der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen, soweit er 10 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt. Satz 1 gilt nicht, wenn die genannten Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 26. Juni 2012 (BGBl. I S. 1375) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 15. März 2012 (BGBl. I S. 462) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Satz 1 gilt ferner nicht für Gesellschaften, deren Hauptzweck in der Finanzierung einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes von verbundenen Unternehmen (§ 15 des Aktiengesetzes) besteht“.

Es fragt sich zwar, ob eine solch weitreichende Regelung nicht sogar über das Ziel hinausschießt, benötigen doch viele Unternehmen nicht unerhebliche Geldmittel für ihren Geschäftsbetrieb. Das vorstehende Beispiel eines Erwerbsvehikels (das gerade nicht über eine Banklizenz verfügen muss) lässt sich als Beleg für diese Befürchtung anführen. Allerdings zeigt der Gesetzesvorschlag, dass der Gesetzgeber den Handlungsbedarf erkannt hat und seiner Rolle gerecht wird.

8. Empirische Grundlagen

Der Deutsche Notarverein kann die empirischen Grundlagen, die den §§ 13a und 13b ErbStG zugrunde gelegt wurden, ebenso wenig beurteilen, wie die empirischen Angaben, die der BFH als Beleg für die Verfassungswidrigkeit der Bestimmungen heranzieht. Sicher sind die vorliegenden rechtstatsächlichen Untersuchungen eher spärlich. Allerdings hat der Gesetzgeber einen weiten Beurteilungsspielraum. Allein der Umstand, dass ein Privilegierungstatbestand dazu führt, dass er eine Vielzahl, möglicherweise die überwiegende Mehrheit der Steuerfälle erfasst, so dass die Steuer im Ergebnis nur in einem vergleichsweise geringen Umfang erhoben wird, spricht nach Auffassung des Deutschen

Notarvereins noch nicht für einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz. Vielmehr kann der Steuergesetzgeber durch entsprechend weite Ausnahmen erreichen, dass nur die besonders relevanten Fälle der Steuer unterliegen. Im Ergebnis geschieht dies durch die Einführung von Freibeträgen, die nicht allen Steuerpflichtigen in gleicher Weise zu Gute kommen, wie etwa die an den Verwandtschaftsgrad anknüpfenden Erbschaftsteuerfreibeträge, nichts anderes. Entscheidend ist, dass ein sachlicher Grund für die Privilegierung vorhanden ist. Als sachlicher Grund ist die Erleichterung des Übergangs mittelständischer Unternehmen nach hiesiger Auffassung geeignet und auch ausreichend; daneben tritt der Erhalt von Arbeitsplätzen.

9. Schlussbemerkungen

Nach Auffassung des Deutschen Notarvereins spricht viel dafür, dass der Vorlagebeschluss wegen mangelnder Entscheidungserheblichkeit der angegriffenen Norm unzulässig ist. Jedenfalls aber ist die Vorlage des BFH unbegründet, weil die §§ 13a und 13b ErbStG nicht gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verstoßen.

Betriebsvermögen weist gegenüber anderen Vermögensarten Besonderheiten auf, die eine differenzierte Betrachtung rechtfertigen. In Betrieben, vor allem solchen des Mittelstands, ist Vermögen im Produktionsvermögen gebunden. Eine anfallende Erbschaftsteuer ist in vielen Fällen nicht aus liquidem Vermögen oder den Erträgen zu begleichen. Auch die Konkurrenzfähigkeit deutscher mittelständischer Unternehmen im Vergleich zu Unternehmen aus Ländern, die überhaupt keine Erbschaftsteuer oder eine völlige Befreiung von Unternehmen kennen, dürfte der Gesetzgeber berücksichtigen. Durch Behaltensfrist, Lohnsummenregelung und 50%-Grenze des Verwaltungsvermögens hat der Steuergesetzgeber zudem Regeln geschaffen, die an sachliche Kriterien anknüpfen und zur Erreichung des Lenkungszwecks auch angemessen und geeignet und damit verhältnismäßig sind. Dass der Gesetzgeber dabei vom Grund- bzw. Normalfall ausgegangen ist, ist nicht zu beanstanden. Als Regulativ für alle anderen (missbräuchlichen) Fälle steht mit § 42 AO eine geeignete Bestimmung zur Verfügung. Die Anwendung dieses Regulativs auch im Lichte einer verfassungskonformen Gesamregelung ist Sache der Rechtsprechung der Fachgerichte.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Oliver Vossius