

BFH: BVerfG-Vorlage zur Verfassungsmäßigkeit des ab 01.01.2009 geltenden ErbStG

Es ist zu prüfen, ob es verfassungsrechtlich zu beanstanden ist, dass im Jahr 2009 Personen der Steuerklasse II (z.B. Neffen, Nichten, Geschwister) erbschaftsteuerrechtlich gleich behandelt wurden wie Personen der Steuerklasse III (fremde Dritte). Des Weiteren ist zu entscheiden, ob ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz vorliegt, wenn durch bloße Wahl bestimmter Gestaltungen die Steuerfreiheit des Erwerbs von Vermögen erreicht werden kann. Guthaben bei Kreditinstituten z.B. unterliegt erbschaftsteuerlich der vollen Besteuerung, wenn es zum Privatvermögen zählt, wohingegen es bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (§§ 13a und 13b ErbStG) steuerfrei übertragen werden kann, wenn es zum Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gehört. Das BMF ist aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Sachverhalt

Der Kläger ist der Neffe des im Januar 2009 verstorbenen Erblassers. Im Nachlass befanden sich Guthaben bei Kreditinstituten und Steuererstattungsansprüche. Streitig ist, ob es verfassungsrechtlich zu beanstanden ist, dass im Jahr 2009 Personen der Steuerklasse II (z.B. Neffen, Nichten, Geschwister) erbschaftsteuerrechtlich gleich behandelt wurden wie Personen der Steuerklasse III (fremde Dritte). Nach Ansicht des Klägers liegt auch ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz vor, wenn durch bloße Wahl bestimmter Gestaltungen die Steuerfreiheit des Erwerbs von Vermögen erreicht werden kann. Zählen Guthaben bei Kreditinstituten zum Privatvermögen, so unterliegt der Erbanfall der vollen Besteuerung, wohingegen Bankguthaben, das Bestandteil eines Betriebsvermögens einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (§§ 13a und 13b ErbStG) steuerfrei übertragen werden kann. Die Klage war erfolglos.

Entscheidung

Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Im Revisionsverfahren wird zunächst zu prüfen sein, ob es verfassungsrechtlich zu beanstanden ist, dass nur für Steuerentstehungszeitpunkte im Jahr 2009 die Gleichstellung der Personen der Steuerklasse II und III gilt, während für die Zeit davor und danach die Personen der Steuerklasse II erbschaftsteuerrechtlich besser behandelt werden als die Personen der Steuerklasse III.

Darüber hinaus wird zu entscheiden sein, ob es verfassungswidrig ist, dass Vermögen ohne Anfall von Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer erworben werden kann, wenn der Erblasser oder Schenker eine geeignete Gestaltung gewählt hat, ohne dass es auf eine Gemeinwohlverpflichtung und Gemeinwohlbindung des erworbenen Vermögens ankommt (§19 Abs. 1 i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG i.d.F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes).

Eine verfassungsrechtlich problematische Gestaltungsmöglichkeit ergibt sich daraus, dass auch der Erwerb eines Anteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft in die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen einbezogen wird (§13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Vermögen, dessen Erwerb im Privatvermögen - wie im Streitfall - der vollen Besteuerung unterläge, kann somit ohne Anfall von Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer übergehen, wenn es in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft eingelegt wurde und nicht zum Verwaltungsvermögen gehört. Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen gehören zwar grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 ErbStG), während sonstige Forderungen, wie etwa Sichteinlagen, Sparanlagen, Festgeldkonten sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Forderungen an verbundene Unternehmen nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. H 32 der Ländererlasse vom 25.06.2009) kein Verwaltungsvermögen sind. Zählen solche Guthaben bei Kreditinstituten zum Privatvermögen, unterliegen sie in vollem Umfang der Steuer. Sind sie Bestandteil des Betriebsvermögens einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, ist der Erwerb der Beteiligung und damit mittelbar der Erwerb der

Guthaben bei Erfüllung der übrigen in §§ 13a und 13b ErbStG bestimmten Voraussetzungen uneingeschränkt begünstigt, ohne dass dieses Vermögen einer besonderen Gemeinwohlbindung oder Gemeinwohlverpflichtung unterliegt. Die Anforderungen an die Entwicklung der Lohnsumme brauchen nicht beachtet zu werden, da derartige gewerblich geprägte Personengesellschaften regelmäßig nicht mehr als 20 Beschäftigte haben (§ 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG).

Dasselbe Ergebnis kann auch dadurch erreicht werden, dass eine GmbH, an der der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt ist (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), als Betriebsvermögen lediglich Geldforderungen hält, die Wertpapieren nicht vergleichbar sind. Vermögensgegenstände, die an sich zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen gehören, können durch eine einfache Gestaltung der Besteuerung entzogen werden, indem beispielsweise ein Inländer, der Alleingesellschafter von zwei vermögenslosen GmbH ist, sein Privatvermögen in die GmbH 1 einbringt und diese das Vermögen zum Steuerwert unter Stundung des Kaufpreises an die GmbH 2 verkauft. Dem auf die GmbH 2 übertragenen Aktivvermögen steht die gleichwertige Kaufpreisverbindlichkeit gegenüber, so dass der GmbH 2 erbschaftsteuerlich kein Wert zukommt. Für den Erwerb der Beteiligung an der GmbH 1, in deren Vermögen sich lediglich die Kaufpreisforderung befindet, kann von der Optionsmöglichkeit (§ 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG) Gebrauch gemacht werden mit der Folge, dass keine Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer anfällt, wenn die Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 5 i.V.m. Abs. 8 Nr. 2 ErbStG) beachtet werden. Die Kaufpreisforderung der GmbH 1 stellt kein Verwaltungsvermögen dar. Auf die Entwicklung der Lohnsumme kommt es nicht an, weil die GmbH 1 für die Verwaltung der Kaufpreisforderung gegen die GmbH 2 nicht mehr als 20 Beschäftigte benötigt.

Soweit der Gesetzgeber mit der sogenannten Arbeitsplatzklausel (§ 13a Abs. 1 S. 2 ff. ErbStG) außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verfolgen will, wird zu prüfen sein, ob die Anknüpfung der vollständigen (100 %) oder weitgehenden (85 %) Steuerverschonung an den Arbeitsplatzerhalt in ausreichendem und dem Gleichheitssatz entsprechendem Umfang gewährleistet ist. Auf die Entwicklung der Lohnsumme kommt es nicht an, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat (§ 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG). Dies kann z.B. durch eine Aufspaltung in eine Besitzgesellschaft, die nicht mehr als 20 Beschäftigte hat, und in eine Betriebsgesellschaft, deren Betriebsvermögen nach Berücksichtigung der Verbindlichkeiten keinen oder nur einen geringen Steuerwert hat und die eine beliebige Zahl von Beschäftigten haben kann, erreicht werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.02.2000).

Auf die verfassungsrechtliche Problematik der Möglichkeit, durch bloße Rechtsformwahl Steuervergünstigungen bei der Erbschaftsteuer und der Schenkungsteuer zu erreichen, hat der BFH bereits hingewiesen (Beschlüsse vom 24.10.2001 und 22.05.2002). Das BVerfG hat die Auswirkungen der Möglichkeit von Gewerbetreibenden, Betriebsvermögen in weitem Umfang zu willküren, aus verfassungsrechtlicher Sicht kritisch gewürdigt (BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006). Diese verfassungsrechtliche Problematik besteht auch nach der Neuregelung fort und hat sich sogar noch verschärft.

Sollte die Prüfung der angesprochenen Verfassungsfragen einen Verstoß gegen das Grundgesetz (Art. 3 Abs. 1 und/oder Art. 6 Abs. 1 GG) ergeben, müsste der Senat das Verfahren aussetzen und eine Entscheidung des BVerfG einholen.

Vorinstanz

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 12.01.2011, 4 K 2574/10 Erb, EFG 2011, S. 1079, siehe [Deloitte Tax-News](#) (18.02.2011)

Betroffene Norm

§ 19 Abs. 1 ErbStG, § 13a ErbStG, § 13b ErbStG, jeweils i.d.F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009
Streitjahr 2009

Anmerkungen

BFH-Urteil vom 20.01.2015

Mit Urteil vom 20.01.2015 hat der BFH festgestellt, dass die Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III im Jahr 2009 verfassungsrechtlich hinzunehmen ist. Dies gelte aufgrund der vom BVerfG getroffenen Weitergeltungsanordnung in Bezug auf das bisherige Recht.

BVerfG vom 17.12.2014

Das BVerfG hat durch Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, über die Vorlage dahingehend

entschieden, dass §§ 13a und 13b ErbStG jeweils i.V.m. § 19 ErbStG seit dem Inkrafttreten des ErbStRG zum 01.01.2009 auch in den seither geltenden Fassungen mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sind, das bisherige Recht aber bis zu einer Neuregelung, die der Gesetzgeber spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen hat, weiter anwendbar ist.

BVerfG-Vorlage: BFH-Beschluss vom 27.09.2012

Der BFH hat dem Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 27.09.2012, II R 9/11 die Frage vorgelegt, ob § 19 Abs. 1 ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungswidrig ist.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 20.01.2015, [II R 9/11](#)

Bundesverfassungsgericht, Entscheidung vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, S. 31, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 27.09.2012, [II R 9/11](#), BStBl II 2012, S. 899

BFH, Beschluss vom 05.10.2011, [II R 9/11](#), BStBl II 2012, S. 29

Weitere Fundstellen

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 25.06.2009, BStBl I 2009, S. 713

BFH, Urteil vom 24.02.2000, IV R 62/98, BStBl II 2000, S. 417

BFH, Beschluss vom 24.10.2001, II R 61/99, BStBl II 2001, S. 834

BFH, Beschluss vom 22.05.2002, II R 61/99, BStBl II 2002, S. 598

BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, S. 192

Ansprechpartner

[Dr. Leonid Korezkij](#) | Düsseldorf

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

