



# Editorial

## Erneute Verfassungswidrigkeit des ErbStG?

Der BFH äußert in seinem Beschluss vom 05.10.2011 (II R 9/11, BStBl. II 2012, 29) ernsthafte Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit

des ab dem 01.01.2009 geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018). Er hat eine konkrete Normenkontrolle gem. Art. 100 Abs. 1 GG, § 80 BVerfGG vor Augen.

Die Formulierungen im Beschluss enthalten zwar keine ausdrückliche Aussage des BFH zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes. Der Duktus und die Verweisungen auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, mit der das bis zum 31.12.2008 geltende Recht für verfassungswidrig erklärt wurde, lassen deutlich den Schluss zu, der BFH halte die derzeitigen Regelungen für verfassungswidrig. Es kann als sicher angenommen werden, dass der zweite Senat des BFH, der dem BVerfG auch die Prüfung der Verfassungswidrigkeit des ursprünglichen Erbschaftsteuergesetzes vorgelegt hatte, das BVerfG erneut anrufen wird (so auch Lahme/Zipfel, BB 2012, 169; Crezelius, ZEV 2012, 1). Es ist auch wahrscheinlich, dass das BVerfG das derzeit geltende ErbStG für verfassungswidrig hält (so auch Lahme/Zipfel, BB 2012, 169).

Kommt das BVerfG zu dem Ergebnis, eine Norm verstoße gegen die Verfassung, kann es diese Norm für nichtig erklären. Alternativ kann es von einer Nichtigkeitserklärung absehen und es bei einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung belassen. Letzteren Weg wählte das BVerfG auch bezüglich des bis zum 31.12.2008 geltenden ErbStG mit Beschluss vom 07.11.2006 (1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192). Diese Unvereinbarkeitserklärung hat grundsätzlich zur Folge, dass die betroffene Norm nicht mehr angewendet werden darf. Allerdings hielt es das BVerfG für geboten, ausnahmsweise die weitere Anwendung des ErbStG bis zur gesetzlichen Neuregelung zuzulassen.

Auf den ersten Blick scheint die Verfassungswidrigkeit positiv für die Steuerpflichtigen zu wirken. Dieser Zustand wird wahrscheinlich nur geringe Zeit andauern; es ist im Falle der Nichtigkeitserklärung sowie der Einräumung eines Nachbesserungsversuchs durch das BVerfG damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber ein restriktiveres Recht schaffen wird (1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192). Es besteht daher erheblicher Handlungsbedarf für solche Steuerpflichtige, die im Wege der vorweggenommenen

Erfolge die derzeit günstigen Tarife ausnutzen möchten, auch wenn vor Ablauf des Jahres 2013 mit einer Entscheidung des BVerfG nicht zu rechnen ist. So zeigt der BFH selber in seinem Beschluss vom 05.10.2011 Gestaltungsmöglichkeiten zur steuerfreien Übertragung verschiedener Vermögensarten auf.

Betroffene sollten etwaige Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheide, die auf der Grundlage des Erbschaftsteuerreformgesetzes ergangen sind, offenhalten. Sollte das BVerfG das derzeitige ErbStG für verfassungswidrig erklären, kommen die Erben oder Beschenkten nur in den Genuss der Rechtsfolgen, wenn sie die Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide nicht bestandskräftig werden lassen. Bisher hat die Finanzverwaltung keine Anweisung erteilt, die entsprechenden Bescheide aufgrund des Beschlusses des BFH vom 05.10.2011 für vorläufig zu erklären und damit eine automatische Änderbarkeit herbeizuführen.

Für die hier zu betrachtende Frage der möglichen Verfassungswidrigkeit ist zu überlegen, in Schenkungsverträgen ein Optionsrecht einzubauen, das den Widerruf der Schenkung erlaubt, wenn die Schenkungsteuer nichtig ist oder zu einem bestimmten Zeitpunkt entfällt. Sollte das ErbStG seine Gültigkeit verlieren, könnte die Schenkung nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerneutral rückabgewickelt und ggf. später erneut – steuerlich günstiger – vorgenommen werden.

Allerdings könnte auch ein solcher Widerrufsvorbehalt Schiffbruch erleiden: Mit Nichtigkeitserklärung oder fruchtlosem Ablauf der dem Gesetzgeber vom BVerfG gesetzten Frist wäre das ErbStG unwirksam. § 29 Abs. 1 ErbStG könnte für eine steuerneutrale Rückabwicklung möglicherweise nicht mehr zur Verfügung stehen. Der Widerrufsvorbehalt sollte daher ggf. auf ein vor dem endgültigen Auslaufen des Rechts liegendes Datum oder Ereignis lauten (1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192).

Die Aufnahme eines Widerrufsvorbehalts in den Schenkungsvertrag macht auch Sinn, sollte das BVerfG dem Gesetzgeber erneut eine Reparaturfrist einräumen. So hält sich der Schenker die Wahl offen, die Übertragung unter bisheriges Regime oder eine möglicherweise günstigere Regelung zu stellen (vgl. auch Crezelius, ZEV 2012, 1, 5; vgl. zu Formulierungsvorschlägen ohne Bezug zum Verfassungsrecht Kamps, ErbStB 2003, 69 ff.).

Ihr

Dr. Heinz-Willi Kamps