

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

RA/FAStR Prof. Dr. jur. Thomas Koblenzer
Dipl.-Wi.Jur. Carina Günther

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Koblenzer/Günther, ifst-Schrift Nr. 491 (2013)

ISBN: 978-3-89737-036-4

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

RA/FAStR Prof. Dr. jur. Thomas Koblenzer
Dipl.-Wi.Jur. Carina Günther

Koblenzer – Kanzlei für Steuerrecht, Düsseldorf

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift Nr. 491:

Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

Für Herbst/Winter 2013 wird zum wiederholten Male eine Entscheidung des BVerfG zum geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erwartet. Hintergrund ist der Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG vom 27.9.2012 – II R 9/11. Der II. Senat des BFH hält Steuervergünstigungen bei der Unternehmensnachfolge und Übertragung von Betriebsvermögen mangels ausreichender Gemeinwohlgründe für nicht gerechtfertigt. Dies führt seiner Auffassung nach zu einer durchgehenden, das gesamte Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung.

Zwar hat der Gesetzgeber mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 29.6.2013 Gestaltungsmöglichkeiten bei Übertragung von Geldvermögen unter dem Mantel so genannter Cash-GmbHs eingedämmt und damit bereits einen vom BFH gerügten Mangel des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts angepackt. Die nunmehr erwartete Entscheidung des BVerfG könnte den Gesetzgeber aber weitergehend zu einer grundlegenden Erbschaftsteuerreform unter Abschmelzung der Vergünstigungen für Unternehmensvermögen veranlassen.

Dementsprechend groß ist derzeit die Verunsicherung bei Schenkungen und Erbschaften gerade von Betriebsvermögen. Das betrifft die Frage, ob bereits durchgeführte Gestaltungen unter Nutzung von erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen aufgrund der Entscheidung des BFH angreifbar sind und künftige Gestaltungen noch auf sicherem Boden stehen.

Die unsichere Rechtslage war Anlass für das ifst, die Auswirkungen der erwarteten Entscheidung des BVerfG für die Praxis im Überblick analysieren zu lassen. Mit der ifst-Schrift 491 werden die Untersuchungsergebnisse vorgelegt, die hinsichtlich möglicher Konsequenzen nach denkbaren Tenorierungsvarianten und dem Zeitpunkt von Erbfällen und Schenkungen sowie Steuerbescheiden differenzieren.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im September 2013

Inhaltsverzeichnis

Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick: Thesen zu den Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht	7
I. Einführung	9
II. Vorlagebeschluss des BFH	11
III. Möglichkeiten des Entscheidungsausspruchs des BVerfG bei einer Feststellung der Verfassungswidrigkeit	13
1. Nichtigkeitserklärung	13
2. Unvereinbarkeitserklärung	14
3. Prognose	16
IV. Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG auf Vermögensübertragungen bis zum Zeitpunkt der Entscheidung	19
1. Bis zum Zeitpunkt der BVerfG-Entscheidung liegt ein Steuerbescheid vor	19
a. Fortbestandsgarantie bei bereits ergangenen Steuerbescheid ..	19
b. Vertrauensschutz bei Steuerbescheiden mit Vorläufigkeitsvermerk	19
c. Vertrauensschutz im Falle eines später ergangenen Grundlagenbescheids	22
d. Vertrauensschutz im Falle einer Nachversteuerung	24
2. Zum Zeitpunkt der BVerfG-Entscheidung liegt noch kein Steuerbescheid vor	25
a. Anwendbarkeit des § 176 AO auf Erstbescheide	25
b. Bescheide nach einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung	26
aa. Vertrauensschutz nach § 176 AO bei späterer Neuregelung	26
bb. Vertrauensschutz außerhalb § 176 AO	27
c. Bescheide nach einer Nichtigkeitserklärung	29

3. Zwischenergebnis	31
V. Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG auf Vermögensübertragungen nach dem Zeitpunkt der Entscheidung.	33
1. Nichtigkeitserklärung	33
2. Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung und Verpflichtung zur Neuregelung	34
a. Folgen der Weitergeltungsanordnung	34
b. Varianten der Weitergeltungsanordnung	35
aa. Lediglich vorläufige Weiteranwendbarkeit mit Pflicht zu späterer rückwirkender Folgenbeseitigung.	35
bb. Endgültige Hinnahme des verfassungswidrigen Zustands für eine Übergangszeit	36
c. Bisherige Spruchpraxis des BVerfG bei Verfassungswidrigkeit erbschaftsteuerrechtlicher Vorschriften.	36
aa. Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006	36
bb. Entscheidung des BVerfG vom 22.6.1995	37
d. Neuregelung mit rückwirkender Änderung des ErbStG	38
aa. Zulässigkeit einer Rückwirkung auf einen Zeitpunkt vor der BVerfG-Entscheidung	38
bb. Zulässigkeit einer Rückwirkung auf einen Zeitpunkt nach der BVerfG-Entscheidung	38
e. Rückwirkende Verlängerung der Haltefristen.	41
3. Zwischenergebnis	42
VI. Ergebnis	43
VII. Literaturhinweise	44

Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick: Thesen zu den Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

1. Sollte das BVerfG der Auffassung des BFH folgen und das derzeit geltende Erbschaftsteuergesetz für verfassungswidrig erklären, hängen die steuerlichen Konsequenzen für die Unternehmensnachfolge von der gewählten Tenorierungsvariante des BVerfG, vom Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Schenkung und der Steuerfestsetzung ab.
2. Bei einem Gleichheitsverstoß würde das BVerfG voraussichtlich (nur) eine „Unvereinbarkeitserklärung“ abgeben und die Weitergeltung der bisherigen Normen für die Übertragung von Betriebsvermögen anordnen. Der Gesetzgeber hätte dann innerhalb einer vom BVerfG gesetzten Frist eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen.
3. Auf bereits beschiedene Erbschaften und Schenkungen hätte die Feststellung der Verfassungswidrigkeit aufgrund der in § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG normierten Fortbestandsgarantie keine Auswirkungen.
4. Ist der Steuerbescheid wegen der noch ausstehenden Entscheidung des BVerfG vorläufig ergangen, wäre die Steuerfestsetzung im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung für endgültig zu erklären. Sollte das BVerfG dagegen die Nichtigkeit einzelner Normen des ErbStG für die Vergangenheit feststellen, böte § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO dem Steuerpflichtigen Schutz, wonach die Feststellung der Verfassungswidrigkeit bei der Aufhebung oder Änderung eines (auch vorläufig ergangenen) Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden darf.
5. Gleiches gilt für die bei der Übertragung von Betriebsvermögen häufige Verfahrenspraxis, dass nach § 155 Abs. 2 AO ein Steuerbescheid (Folgebeseid) erteilt wird, ohne dass zuvor ein Grundlagenbescheid erlassen wurde. Auch hier steht einer Änderung des Folgebeseids aufgrund des späteren Erlasses eines Grundlagenbescheids (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO) der durch § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO garantierte Vertrauensschutz entgegen.
6. Durch die Verwirklichung eines Nachsteuertatbestandes nach § 13a Abs. 5 Satz 1 bzw. § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG kann es nur insoweit zur Nachversteuerung kommen, als der Erwerber des Vermögens eine schädliche Veräußerung vorgenommen hat. Im Übrigen, d.h. für Teile des nicht veräußerten Vermögens, sind jedoch weiterhin die Begünstigungen des gel-

tenden ErbStG zu gewähren, auch wenn sie das BVerfG für unvereinbar mit der Verfassung oder für nichtig erklären würde.

7. Erfolgt die Steuerfestsetzung erst nach der Entscheidung des BVerfG, kommt ein Vertrauensschutz nach § 176 AO nicht mehr in Betracht, da die Norm auf Erstbescheide nicht anwendbar ist. Trotzdem ist derjenige, der im Vertrauen auf die geltende Rechtslage vor der Entscheidung des BVerfG Vermögen übertragen hat, aus rechtsstaatlichen Vertrauensschutzprinzipien vor nachträglichen belastenden Korrekturen geschützt: Zwar würden Steuerbescheide nach einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung aufgrund der gesetzgeberischen Verpflichtung zur Neuregelung i.d.R. vorläufig ergehen, sodass die Finanzverwaltung verfahrensrechtlich grundsätzlich die Möglichkeit hätte, die Steuerfestsetzung auch zu Lasten des Steuerpflichtigen zu ändern. Eine solche Änderung käme jedoch einer grundsätzlich unzulässigen echten Rückwirkung gleich, für die keine Rechtfertigungsgründe gegeben sind.
8. Nach einer Nichtigkeitserklärung durch das BVerfG könnte nicht mehr im Vertrauen auf die alte Rechtslage vererbt oder geschenkt werden, da das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Fortexistenz einer Regelung, auf die er sich bei einer Schenkung oder einem Erbfall verlassen können muss, durch die Nichtigkeitsfeststellung des BVerfG endgültig zerstört worden wäre.
9. Im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung käme es darauf an, ob das BVerfG nur eine vorläufige Weitergeltung anordnet und den Gesetzgeber zu einer rückwirkenden Änderung verpflichtet oder ob es das verfassungswidrige Gesetz für eine Übergangszeit endgültig als Rechtsgrundlage akzeptiert. Nur im letzten Fall kann auch noch nach der Entscheidung des BVerfG innerhalb des von diesem angeordneten Weitergeltungszeitraums auf der Grundlage des alten Rechts und damit unter Ausnutzung der erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen Vermögen übertragen werden.

I. Einführung

Zum dritten Mal in Folge¹ hat der II. Senat des BFH hinsichtlich des geltenden Erbschaftsteuergesetzes erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert und – aus seiner Sicht folgerichtig – diese Frage erneut dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Entscheidung vorgelegt.² Seitdem schwebt das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in seiner geltenden Fassung erneut unter dem „Damoklesschwert“ der Verfassungswidrigkeit. Das BVerfG hat auf seiner Homepage angekündigt, dass es anstrebt, bereits im laufenden Jahr 2013 über die Vorlage des BFH zu entscheiden. Auf der Liste des I. Senats steht das Verfahren auf Platz 10 der zur Erledigung beabsichtigten 24 Verfahren.

Der folgende Beitrag befasst sich mit den möglichen Auswirkungen dieser mit Spannung erwarteten Entscheidung des BVerfG zu einer Verfassungsmäßigkeit des zurzeit geltenden ErbStG auf die Gestaltungspraxis. Sollte das BVerfG den verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH folgen, hat dies vor allem für die Praxis der Unternehmensnachfolge gravierende Folgen, da es im Kern um die erbschaftsteuerlichen Privilegien für Betriebsvermögen geht. Dementsprechend ist die Verunsicherung groß, ob bereits durchgeführte Gestaltungen unter Nutzung von erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen aufgrund der Entscheidung des BVerfG angreifbar sind und künftige Gestaltungen noch auf sicherem Boden stehen. Die praktischen Folgen hängen zum einen davon ab, für welche Tenorierungsvariante sich das BVerfG bei einer möglichen Feststellung der Verfassungswidrigkeit entscheidet, ob es also das ErbStG in seiner derzeit gültigen Fassung für nichtig erklärt oder es das BVerfG bei einer Unvereinbarkeitserklärung belässt und in diesem Zusammenhang eine Weitergeltungsanordnung trifft, verbunden mit der Verpflichtung des Gesetzgebers zu einer verfassungskonformen Neuregelung. Zum anderen kommt es entscheidend darauf an, wann die Schenkung vollzogen wurde bzw. der Erbfall eingetreten ist und zu welchem Zeitpunkt eine Steuerfestsetzung erfolgt.

Nach einer kurzen Zusammenfassung des Vorlagebeschlusses des BFH vom 27.9.2012 sowie einer Darstellung der möglichen Entscheidungsvarianten des BVerfG im Falle einer Feststellung der Verfassungswidrigkeit des

¹ Daraufhin: BVerfG v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 165, BStBl. II 1995, 671, DStR 1995, 1348 und BVerfG v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1, BStBl. II 2007, 192, DStR 2007, 235, ZEV 2007, 76 m. Anm. *Piltz*.

² II R 9/11, DStR 2012, 2063.

ErbStG bzw. von Teilen des ErbStG werden zunächst die Auswirkungen der Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das BVerfG in Abhängigkeit denkbarer Tenorierungsvarianten auf bereits erfolgte, bis zur Entscheidung des BVerfG eingetretene und noch zu erfolgende Erbfälle und Schenkungen untersucht. Ein besonderer Schwerpunkt liegt auf der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt lebzeitige Vermögensübertragungen unter Geltung der noch bestehenden Begünstigungsvorschriften möglich sind und welche auch verfahrensrechtlichen Absicherungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen genutzt werden können. Sodann wird der Frage nachgegangen, ob die bisher noch bestehenden erbschaftsteuerlichen Begünstigungsregelungen auch bei Vermögensübertragungen oder Erbfällen nach der Entscheidung des BVerfG zum Tragen kommen können. Besonderes Augenmerk wird in diesem Zusammenhang auf die Zulässigkeit einer späteren rückwirkenden Änderung bzw. Neuregelung des ErbStG gelegt.

II. Vorlagebeschluss des BFH

Der BFH hat mit Beschluss vom 27.9.2012³ dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG in der im Jahr 2009 gültigen Fassung i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist. Nach Auffassung des BFH ist ein solcher Verfassungsverstoß zu bejahen. Zur Begründung führt das Gericht aus, „dass die weitgehende oder vollständige steuerliche Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Anteilen daran eine nicht durch ausreichende Gemeinwohlgründe gerechtfertigte und damit verfassungswidrige Überprivilegierung darstellt, und zwar jedenfalls soweit die Gewährung der Steuervergünstigung nicht von der Lohnsummenregelung und somit von der Erhaltung von Arbeitsplätzen abhängt“.⁴ Außerdem weisen nach Ansicht des BFH die §§ 13a und 13b ErbStG einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang aus, „da sie es Steuerpflichtigen ermöglichen, durch rechtliche Gestaltungen nicht betriebsnotwendiges Vermögen, das den Begünstigungszweck nicht erfüllt, in unbegrenzter Höhe ohne oder mit nur geringer Steuerbelastung zu erwerben, und die Vorschriften ferner auch hinsichtlich der Lohnsummenregelung dem Folgerichtigkeitsgebot widersprechen“.

In diesem Zusammenhang weist der BFH u.a. ausdrücklich auf die Nutzung von sog. „Cash-GmbHs“ als ein dem Gleichheitssatz widersprechender Überhang der Verschonungsregelungen für das Betriebsvermögen hin. Dieser ergebe sich daraus, dass Geldforderungen, wie etwa Sichteinlagen, Sparanlagen oder Festgeldkonten bei Kreditinstituten sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw. Forderungen an verbundene Unternehmen nicht zum Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG gehören. Mit Gesetzesbeschluss vom 6.6.2013 zum AmtshilfeRLUmsG⁵ hat der Bundestag diese verfassungsrechtlichen Zweifel mittlerweile zumindest dahingehend relativiert, dass er die Gestaltungsmöglichkeit, mittels einer solchen

³ Vgl. Fn. 2.

⁴ Dies ist der Fall, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat und daher die Steuervergünstigungen in Form der Verschonungsabschlüsse unabhängig von der Erhaltung von Arbeitsplätzen zu gewähren sind, vgl. § 13 Abs. 1 Satz 4 ErbStG. Bei diesen Sachverhaltskonstellationen geht mithin die Lohnsummenklausel ins Leere.

⁵ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BR-Drucks. 477/13.

Cash-GmbH hohe Liquiditätsbestände erbschaftsteuerfrei zu übertragen, weitgehend unterbunden hat. So wird der Katalog des im Rahmen einer Betriebsübertragung nicht begünstigten Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG um Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen erweitert, soweit diese nicht betriebsnotwendig sind. Als unschädlicher Bestand der nicht betriebsnotwendigen Finanzmittel wird dabei typisierend ein Betrag von 20 % des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft unterstellt. Diese Regelung ist für Vermögensübertragungen anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht (§ 37 Abs. 8 ErbStG). Für Vermögensübertragungen, die vor dem 6.6.2013 erfolgt sind, greift die Neuregelung mithin nicht. Bis zum 6.6.2013 erfolgte Vermögensübertragungen im Wege einer Cash-GmbH bleiben also begünstigt bzw. steuerfrei.

Die angeführten Verfassungsverstöße, die nach Ansicht des BFH auch nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung von § 19 Abs. 1 i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG beseitigt werden können, führen nach Auffassung des Gerichts teils für sich allein, teils in ihrer Kumulation zu einer durchgehenden, das gesamte ErbStG erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung, durch die Steuerpflichtige, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt würden.⁶ Das BVerfG hat aufgrund der Vorlage des BFH nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG nun über diese Frage zu entscheiden.

⁶ Gl. A.: *Wachter*, DStR, 2012, 2301, 2308; *Crezelius*, ZEV 2012, 1, 4; *Thone-mann-Micker*, DB 2012, 2538; a.A.: *Meincke*, ZEV 2013, 1, 7 f.

III. Möglichkeiten des Entscheidungsausspruchs des BVerfG bei einer Feststellung der Verfassungswidrigkeit

1. Nichtigkeitserklärung

Ein Verstoß gegen Verfassungsrecht löst gem. § 78 Satz 1 BVerfGG als Regelfolge die *Nichtigkeit des Gesetzes* aus. Kommt das BVerfG also zu der Überzeugung, dass das gesamte ErbStG gegen die Verfassung verstößt, so erklärt es dieses gem. § 78 Satz 1 BVerfGG insgesamt für nichtig. Die Normenkontrollentscheidung wird im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und erlangt ab diesem Zeitpunkt allgemein verbindliche Wirkung im Wege der „Gesetzeskraft“ (vgl. § 31 Abs. 2 BVerfGG). Das ErbStG wäre dann von Anfang an, d.h. rückwirkend auf den Zeitpunkt der Normenkollision (ex tunc) und auf Dauer ohne weiteren gestaltenden Akt (ipso iure) rechtsunwirksam.⁷

Sollte das BVerfG nicht das gesamte ErbStG für verfassungswidrig erachten, sondern nur einzelne Vorschriften, vor allem die Begünstigungsregelungen der §§ 13a, 13b, 19 ErbStG oder bestimmte Teile davon, wird es die Nichtigkeitserklärung auf diese Vorschriften beschränken (*Teilnichtigkeitserklärung*). Dies bewirkt grundsätzlich nicht die Nichtigkeit des gesamten ErbStG. Die für nichtig erklärten Normen bzw. die für nichtig erklärten Teile davon gelten in diesem Falle als nicht geschrieben (sog. *quantitative Teilnichtigkeit*) und wären ersatzlos aus dem ErbStG eliminiert. Das BVerfG kann aber auch eine Norm nicht in bestimmten Textteilen oder Worten für nichtig erklären, sondern für bestimmte, im Normtext nicht gesondert ausgewiesene Fallkonstellationen (sog. *qualitative Teilnichtigkeitserklärung ohne Normtextreduzierung*).⁸ In einem solchen Fall bleibt der Wortlaut des Gesetzes unverändert, aber eine bestimmte Anwendungskonstellation wird als mit dem Grundgesetz unvereinbar und damit nichtig herausgenommen.⁹ Denkbar wäre hier z.B. gewesen, dass das BVerfG für Konstellationen der sog. Cash-GmbHs in Bezug auf die Qualifikation von Anteilen an Kapitalgesellschaften als begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) eine qua-

⁷ Vgl. u.a. *Korioth*, in: Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 2012, Rn. 378 f. m.w.N.; *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Kein/Bethge, BVerfGG, § 78, Rn. 7 m.w.N.

⁸ Diese Variante wird in der Literatur überwiegend kritisch gesehen, vgl. insbes. *Sachs*, DVBl. 1979, 390.

⁹ Vgl. u.a. *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Kein/Bethge, BVerfGG, § 78, Rn. 34; *Korioth*, in: Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 2012, Rn. 386.

litative Nichtigkeitserklärung ohne Normtextreduzierung ausurteilt. Damit wäre der Fall einer „Cash-GmbH“ als mit dem Grundgesetz unvereinbar und somit als nichtig aus dem Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG herauszunehmen. Aufgrund des AmtshilfeRLUMsG sind jedoch die verfassungsrechtlichen Zweifel in dieser Hinsicht inzwischen ausgeräumt worden, so dass eine solche Nichtigkeitserklärung nicht mehr zu erwarten ist.

2. Unvereinbarkeitserklärung

Das traditionelle Nichtigkeitsdogma, d. h. der Grundsatz der ex tunc- und ipso iure-Nichtigkeit von gegen höherrangiges Recht verstoßenden und damit rechtswidrigen Rechtssätzen, hat zwar verfassungsrechtlichen Gehalt. Er ist aber verfassungsrechtlich nicht geboten. So hat sich das Bundesverfassungsgericht nicht ausschließlich auf die Nichtigkeit als Folge der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes beschränkt. Demzufolge ist die der Tenorierungsvariante des § 78 Satz 1 BVerfGG zugrunde liegende Nichtigkeitserklärung verfassungswidriger Gesetze schon lange nicht mehr die Regelfolge der Verfassungswidrigkeit der Norm und damit der Rechtsprechungspraxis des Bundesverfassungsgerichts. In bestimmten Fallkonstellationen beschränkt sich das Bundesverfassungsgericht auf eine bloße *Unvereinbarkeitserklärung* oder *Verfassungswidrigkeitserklärung* der gegen das Grundrecht verstoßenden Norm.¹⁰ Eine mit Wirkung ex tunc versehene Feststellung der Nichtigkeit des Gesetzes erfolgt also gerade nicht.

Die Feststellung der bloßen Unvereinbarkeit einer Norm hat zunächst einmal für sich genommen die gleiche Wirkung wie die Nichtigkeitserklärung, denn auch hier geht es um einen Verfassungsverstoß. Auch der Unvereinbarkeitserklärung kommt also Gesetzeskraft zu und sie hindert den weiteren Vollzug eines Gesetzes bzw. einer Norm. Sie allein kann damit eine fortgeführte Anwendung der für verfassungswidrig erklärten Regelung nicht rechtfertigen. Das verfassungswidrige Gesetz darf demzufolge bis zu seiner Neuregelung in dem sich aus dem Tenor ergebenden Umfang nicht mehr angewendet werden. Die Unvereinbarkeitserklärung bewirkt somit in gleicher Weise wie die (Teil-)Nichtigkeitserklärung eine auf den Zeitpunkt der Normenkollision zurückwirkende Anwendungssperre. Der prinzipielle Unterschied zwischen

¹⁰ Diese vom Bundesverfassungsgericht ursprünglich ohne jeden normativen Rückhalt und damit letztlich contra legem entwickelte Tenorierungspraxis wurde vom Gesetzgeber mittlerweile jedenfalls incidenter anerkannt (§ 31 Abs. 2 Sätze 2 und 3 sowie § 79 Abs. 1 BVerfGG); vgl. hierzu *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 78, Rn. 58.

der Nichtigkeitserklärung und der Unvereinbarkeitserklärung besteht jedoch darin, dass die Unvereinbarkeitserklärung die verfassungswidrige Norm zunächst bestehen lässt, während im Fall der Nichtigkeitserklärung das Gesetz beseitigt wird. Im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung muss der Gesetzgeber selbst tätig werden. Er muss den verfassungswidrigen Zustand dadurch beseitigen, dass er die Norm entweder aufhebt oder verfassungsgerecht ausgestaltet bzw. ergänzt.

Das BVerfG belässt es aber in der Regel nicht bei einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung, sondern nimmt diese oftmals als Ausgangspunkt für eine Reihe von pragmatischen Anschlussentscheidungen, namentlich für eine auf § 35 BVerfGG gestützte Anordnung, mit der die vorübergehende Weitergeltung des prinzipiell beanstandeten Gesetzes verfügt wird (*Weitergeltungsanordnung*). Eine solche Weitergeltungsanordnung kann insbesondere in den Fällen legitimiert sein, wenn bis zu einer Neuregelung des Gesetzgebers ein regelungsloser, eventuell noch verfassungsfeindlicherer Zustand vermieden werden soll. Aber auch in Fällen einer Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG, in denen der Gesetzgeber z.B. bestimmte Personengruppen gleichheitswidrig von einer Begünstigung ausgeschlossen hat, stellt das BVerfG i.d.R. nur die Verfassungswidrigkeit der jeweiligen Regelung fest und überlässt es dem Gesetzgeber, zwischen der Abschaffung der Begünstigung und ihrer Ausdehnung auf die bisher nicht Berücksichtigten zu wählen.¹¹ Die Tenorierungsvariante der Weitergeltungsanordnung überwindet die rechtsstaatlich eigentlich gebotene¹² Anwendungssperre (einschließlich der Vollstreckungssperre). Es darf also weiter nach dem verfassungswidrigen Gesetz verfahren werden. Die Weitergeltungsanordnung bildet bis zu einer gesetzlichen Neuregelung die Rechtsgrundlage für die weitere Geltung und Anwendung des prinzipiell als verfassungswidrig beanstandeten Gesetzes. Sie bewirkt eine „vorübergehende notgeborene Legitimierung verfassungswidrigen Rechts“.¹³ Dadurch ermöglicht sie den schonenden Übergang von der verfassungswidrigen zu einer vom Gesetzgeber zu besorgenden verfassungsmäßigen Rechtslage.¹⁴ Das BVerfG muss die Weitergeltung des verfassungswidrigen Rechts bis zur gesetzgeberischen Neuregelung ausdrücklich anordnen. In diesem Zusammenhang spricht das BVerfG auch die Verpflichtung des Gesetzgebers aus, den verfassungswidrigen Zustand durch

¹¹ *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 78, Rn. 68 f.

¹² Hierzu insbes. *Heußner*, NJW 1982, 257 ff. m.w.N.

¹³ *Lerche*, Festschrift Ress, 2005, 1226 f.; *Ehlers/Eggert*, JZ 2008, 589.

¹⁴ *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 78, Rn. 65 f.

Verbesserung des Gesetzes oder dessen Beseitigung (meist innerhalb einer bestimmten Frist) zu bereinigen.

Mithin besteht auch die Möglichkeit, dass das BVerfG bestimmte Normen des ErbStG, insbesondere die §§ 13a und 13b ErbStG oder Teile davon, nicht für nichtig, sondern lediglich für unvereinbar mit der Verfassung erklärt. In diesem Fall kann damit gerechnet werden, dass es für die Zeit bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber eine Weitergeltungsanordnung hinsichtlich der in Rede stehenden verfassungswidrigen Vorschriften treffen wird.

3. Prognose

Sollte das BVerfG der Auffassung des BFH folgen, wird es voraussichtlich lediglich die Unvereinbarkeit des ErbStG mit dem GG feststellen und dem Gesetzgeber eine angemessene Frist zur Herstellung einer verfassungskonformen Neuregelung einräumen.¹⁵ Eine Nichtigkeitserklärung käme vor allem dann in Betracht, wenn dadurch die Finanz- und Haushaltsplanung nicht gefährdet würde und die Verfassungsrechtslage bereits hinreichend geklärt wäre.¹⁶ Beides ist hier jedoch nicht der Fall. Zwar fällt trotz einer beachtlichen Aufkommenssteigerung seit der Erbschaftsteuerreform 1974 von ca. 550 Mio. Euro auf mittlerweile mehr als 4 Mrd. Euro jährlich der Anteil der Erbschaftsteuer am Gesamteueraufkommen (Gesamteueraufkommen aller Gebietskörperschaften ca. 530 Mrd. Euro) verhältnismäßig gering aus.¹⁷ Trotzdem ist das Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommen für die Länderhaushalte und den Länderfinanzausgleich von nicht unerheblicher Bedeutung.¹⁸ Auch ist die Verfassungsrechtslage ungeklärt, weil sich das BVerfG in seiner letzten Entscheidung¹⁹ vor allem mit Fragen der Bewertung beschäftigt und die Möglichkeiten einer zulässigen Verschonung von Betriebsvermögen weitgehend offengelassen hat.²⁰

Demgegenüber kann allein aus der Tatsache, dass der Gesetzgeber das ErbStG bereits zweimal aufgrund von Vorgaben des BVerfG überarbei-

¹⁵ So auch BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, BStBl. II 2007, 192.

¹⁶ So z.B. für die Gleichbehandlung eingetragener Lebenspartner mit Ehegatten bei der ErbSt, BVerfG v. 21.7.2012, BVerfGE 126,400, DStR 2010, 1721.

¹⁷ Vgl. *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Einf., Rn. 10 ff.

¹⁸ So auch BVerfG v. 7.11.2006, BStBl. II 2007, 192.

¹⁹ BVerfG v. 7.11.2006, BStBl. II 2007, 192.

²⁰ *Wachter*, DStR 2012, 2301, 2307.

tet hat²¹ und die verfassungsrechtlichen Bedenken nach wie vor groß sind, nicht zwingend der Schluss gezogen werden, dass die Geduld des BVerfG erschöpft und keine weitere Unvereinbarkeitserklärung mit Fristsetzung zur Neuregelung für den Gesetzgeber zu erwarten ist,²² zumal das BVerfG die Feststellung der Nichtigkeit in der Vergangenheit stets dann nicht angeordnet hat, wenn der Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit hat.²³ Die wichtigste Fallgruppe bilden hierbei – wie auch vorliegend im Kontext der Frage nach der Verfassungswidrigkeit des ErbStG – die Fälle eines angenommenen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Wird in dem vom BVerfG zu entscheidenden Verfahren die Kollision einer gesetzlichen Norm mit dem Gleichheitsgrundsatz festgestellt, gibt das BVerfG in der Regel der Unvereinbarkeitserklärung den Vorzug.²⁴ Unabhängig von der Vermeidung von Rückwirkungsproblemen ist Grund hierfür die Tatsache, dass dem Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten offenstehen, den festgestellten Gleichheitsverstoß zu beseitigen. So kann er die gleichheitswidrige Besteuerung gänzlich abschaffen, diese auch der bis dahin nicht von ihr erfassten Gruppe zukommen lassen oder aber eine komplette Neuregelung vornehmen. Würde das BVerfG den Weg einer Nichtigkeitserklärung der Begünstigungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG wählen, läge hierin ein Eingriff in das Gestaltungsermessen (Einschätzungsprärogative) des Gesetzgebers, da die politisch erwünschte Begünstigung der Übertragung von Betriebsvermögen damit ganz gestrichen würde.²⁵ Bei einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung bleibt dem Gesetzgeber immer noch die Möglichkeit bzw. Pflicht, nach eigenem Ermessen und nach Maßgabe der Auffassung des BVerfG den Gleichheitsverstoß zu beseitigen. Sollte das BVerfG also der Ansicht des BFH folgen und einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG feststellen, ist die Unvereinbarkeitserklärung als Tenor der Gerichtsentscheidung wahrscheinlicher als eine Nichtigkeitserklärung.²⁶

²¹ Vgl. ErbStRG v. 24.12.2008 nach dem Beschluss des BVerfG v. 7.11.2006 und JStG v. 20.12.1996 nach dem Beschluss des BVerfG v. 22.6.1995.

²² So etwa *Theilacker*, BWNNotZ 2012, 2, 6; *Balmes*, ErbStB 2012, 92, 93 f.

²³ Vgl. etwa BVerfG v. 22.6.1995, DSStR 1995, 1345, 1348; BVerfG v. 7.11.2006, BStBl. II 2007, 192, D.I.

²⁴ *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. II, § 56, Rn. 6b.

²⁵ Vgl. auch *Anzinger/Mittermaier*, BB 2002, 2355, 2359.

²⁶ Entsprechend *Siemers/Waldens/Dimova*, BB 2003, 611, 612.

Jedenfalls ist eine Nichtigkeitserklärung des gesamten ErbStG bzw. des § 19 ErbStG i.V.m. den im Vorlagebeschluss angegriffenen Bewertungsvorschriften auch deshalb nicht zu erwarten, da dies zu einem Zustand führen würde, „welcher der verfassungsmäßigen Ordnung“ noch weniger entspreche.²⁷ Dies gilt insbesondere dann, wenn ein rechtliches Vakuum entstünde.²⁸ Zur Vermeidung einer solchen Situation verzichtet das BVerfG in der Regel auf eine Nichtigkeitserklärung. Denn eine solche hätte vorliegend zur Folge, dass mangels Tarifvorschrift eine Besteuerung bis zu einer Neuregelung gänzlich ausgeschlossen wäre, was rechtsstaatlichen Grundsätzen zuwiderlaufen würde.²⁹

²⁷ BVerfG, 18.7.1972, BVerfGE 33, 303, 347, NJW 1972, 1561.

²⁸ BVerfG, 21.5.1974, BVerfGE 37, 217, 262; v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Bonner Grundgesetz, Kommentar, Art. 93. Rn. 48.

²⁹ Vgl. auch *Siemers/Waldens/Dimova*, BB 2003, 611, 612.

IV. Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG auf Vermögensübertragungen bis zum Zeitpunkt der Entscheidung

Für die hier interessierende Frage nach den Auswirkungen einer Nichtigkeitserklärung oder einer Unvereinbarkeitserklärung auf bereits erfolgte oder noch vor der Entscheidung des BVerfG zu erfolgende Vermögensübertragungen bzw. Erbschaften muss jeweils differenziert werden, ob bis zum Zeitpunkt der Entscheidung des BVerfG bereits eine Veranlagung erfolgt ist oder noch nicht.

1. Bis zum Zeitpunkt der BVerfG-Entscheidung liegt ein Steuerbescheid vor

a. Fortbestandsgarantie bei bereits ergangenen Steuerbescheid

Ist vor der Entscheidung des BVerfG vererbt oder geschenkt worden und wurde der Sachverhalt auch bereits beschieden, ergeben sich aus der Nichtigkeitserklärung oder Unvereinbarkeitserklärung keine Auswirkungen für den Steuerpflichtigen. Denn nach § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG bleiben grundsätzlich die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, die auf einer für nichtig erklärten Norm beruhen, unberührt. Dabei steht der Nichtigkeitserklärung die Unvereinbarerklärung gleich.³⁰ Die Vorschrift statuiert also eine prinzipielle Fortbestandsgarantie³¹ oder ein Rückabwicklungsverbot³² für rechtsbeständig gewordene Normvollzugsakte. Dies sind in erster Linie Vollzugsentscheidungen der Verwaltung, vornehmlich also die Verwaltungsakte und damit vor allem auch die Steuerbescheide.

b. Vertrauensschutz bei Steuerbescheiden mit Vorläufigkeitsvermerk

Allerdings ergibt sich im Falle von verfassungswidrigen Steuernormen die Besonderheit, dass die Finanzverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens von der Möglichkeit des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO Gebrauch machen und Steuerbescheide grundsätzlich mit einem Vorläufigkeitsvermerk

³⁰ Vgl. u.a. *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 79, Rn. 45 m.w.N.

³¹ *Lechner/Zuck*, BVerfGG, § 79, Rn. 8.

³² BVerfG v. 19.3.2003, BVerfGE 108, 1, 33, NVwZ 2003, 715; *Graßhof*, in: Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, § 79, Rn. 26 ff.

ausstatten kann.³³ Diese Vorläufigkeitserklärung ist zulässig, wenn ein „Musterverfahren“ zur Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht beim Europäischen Gerichtshof, beim BVerfG oder bei einem obersten Bundesgericht anhängig ist. Der Steuerfall bleibt also in der Hinsicht offen, als die Steuerfestsetzung auf Besteuerungsgrundlagen beruht, deren Vereinbarkeit mit der Verfassung in dem in Bezug genommenen Verfahren in Frage gestellt wurde. Soweit die Vorläufigkeit reicht, kann der Steuerbescheid nach einer Entscheidung des BVerfG gem. § 165 Abs. 2 Satz 1 AO geändert oder aufgehoben werden.

Fraglich ist, ob angesichts des Vorläufigkeitsvermerks Maßnahmen der vorweggenommenen Erbfolge vor der Entscheidung des BVerfG noch auf sicherem Boden umgesetzt werden können. Der Vorläufigkeitsvermerk hat im Grunde nur dann Relevanz, wenn das BVerfG die Nichtigkeit der als verfassungswidrig erkannten Normen des ErbStG sozusagen rückwirkend feststellt. Denn sollte es die jeweiligen Vorschriften lediglich für unvereinbar mit der Verfassung erklären und deren Weitergeltung bis zu einer gesetzlichen Neuregelung anordnen, so sind jedenfalls bis zur Neuregelung bzw. bis zum Auslaufen der durch das BVerfG gesetzten Frist die derzeit geltenden Regelungen noch uneingeschränkt anwendbar. Damit ist die bereits nach geltender Gesetzeslage vorgenommene Festsetzung korrekt und nicht mehr abänderbar. In der Folge ist nach einer solchen Entscheidung des BVerfG die vorläufig ergangene Steuerfestsetzung für endgültig zu erklären (vgl. § 165 Abs. 2 Satz 2 AO) und der Vorläufigkeitsvermerk hätte sich durch die Weitergeltungsanordnung des BVerfG sozusagen erledigt bzw. läuft in diesem Fall ins Leere.³⁴ Eine Änderung der Steuerfestsetzung zuungunsten des Steuerpflichtigen ist von vornherein, soweit es die Verfassungswidrigkeit des ErbStG betrifft, nicht möglich.

Darüber hinaus und für den (eher theoretischen) Fall, dass das BVerfG tatsächlich die Nichtigkeit einzelner Normen des ErbStG für die Vergangenheit feststellen sollte, bietet grundsätzlich § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO dem Steuerpflichtigen Schutz. Die Regelung des § 176 AO ist eine spezialgesetzliche Ausprägung des allgemeinen Vertrauensschutzprinzips und schützt das Ver-

³³ Die Finanzverwaltung hat dementsprechend mit gleich lautenden Erlassen zur vorläufigen Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer reagiert; vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.11.2012, DStR 2012, 2339.

³⁴ Vgl. auch *Siemers/Waldens/Dimova*, BB 2003, 611, 613; *Steiner*, ZEV 2007, 120, 121; *von Oertzen/Slabon*, DStR 2002, 251, 252.

trauen in die materielle Bestandskraft von Steuerbescheiden.³⁵ Nach § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO darf ein nach spezialgesetzlichen Vorschriften änderbarer Steuerbescheid nicht geändert werden, soweit dadurch die vom BVerfG getroffene Nichtigkeitsfeststellung³⁶ verwirklicht würde, wenn also bei Erlass des zu ändernden Bescheids ein für den Steuerpflichtigen günstiges, vom BVerfG jedoch für nichtig erklärtes Gesetz angewandt worden ist.³⁷

§ 176 AO ist also anwendbar in allen Fällen der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nach den §§ 164, 165, 172 ff. AO oder nach den Einzelsteuergesetzen.³⁸ Die Vorschrift greift damit nach allgemein anerkannter Meinung uneingeschränkt auch (und vor allem) bei der Aufhebung oder Änderung vorläufiger Steuerbescheide nach § 165 AO ein.³⁹ Der Ansicht, dass § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nach seinem Wortlaut und Zweck auf die Fälle des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO nicht uneingeschränkt anwendbar sei und eine Änderung daher auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen erfolgen könne,⁴⁰ ist nicht zu folgen. So erkennt das BMF ausdrücklich die Anwendbarkeit des § 176 AO auch auf vorläufige Bescheide nach § 165 AO an und macht in dieser Hinsicht keinerlei Einschränkungen.⁴¹ Das bedeutet im Ergebnis, dass Steuerbescheide nicht geändert werden dürfen, soweit dadurch die vom BVerfG getroffene Nichtigkeits-/Verfassungswidrigkeitsfeststellung verwirklicht würde, mithin also bei Erlass des zu ändernden Bescheids ein dem Steuerpflichtigen günstiges, vom BVerfG jedoch für nichtig/verfassungswidrig erklärtes Gesetz angewandt worden ist. Der Vorläufigkeitsvermerk i.S.v. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO kann daher nur zu einer dem Steuerpflichtigen günstigen Änderung führen.

Entscheidend ist hierbei auch, dass der Erlass von vorläufigen Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheiden vornehmlich der Praktikabilität dient. So sichert § 165 AO die Möglichkeit einer zeitgerechten Steuerfestsetzung auch

³⁵ *Balmes*, in: Kühn/von Wedelstädt, AO und FGO, AO, § 176, Rn. 2.

³⁶ Der Nichtigkeitserklärung steht die Feststellung der Verfassungswidrigkeit bzw. die Unvereinbarkeitserklärung gleich; vgl. u.a. *Rüsken*, in: Klein, AO, § 176, Rn. 10.

³⁷ Vgl. *Rüsken*, in: Klein, AO, § 176, Rn. 10.

³⁸ Vgl. Anwendungserlass zur AO (AEAO) v. 2.1.2008, BStBl. I 2008, 26, § 176, Rn. 1.

³⁹ Vgl. u.a. *Rüsken*, in: Klein, AO, 3 176, Rn. 6, 10; *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO, § 176, Rn. 3; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 176, Rn. 90; *Steiner*, ZEV 2007, 120, 121; *Hannes*, ZEV 2002, 65, 66; *von Oertzen/Slabon*, DStR 2002, 251, 252.

⁴⁰ *Anzinger/Mittermaier*, BB 2002, 2355, 2358.

⁴¹ Vgl. Anwendungserlass zur AO (AEAO) v. 2.1.2008, BStBl. I 2008, 26, § 176, Rn. 1.

für Fälle, in denen in einzelnen für die Steuerfestsetzung wesentlichen Punkten die rechtliche Beurteilung unklar ist und von bestimmten ausstehenden gerichtlichen Entscheidungen abhängt. Außerdem soll vermieden werden, dass die Steuerpflichtigen gezwungen sind, gegen die (endgültigen) Bescheide Rechtsbehelfe zu ergreifen, wenn sie insoweit von einer Feststellung der Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes profitieren wollen. Ihnen das zu ersparen, liegt zum einen im Interesse der Steuerpflichtigen und zum anderen im Interesse der Allgemeinheit, unnötige parallele Rechtsbehelfsverfahren zu vermeiden. Eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen soll hierdurch aber gerade nicht bewirkt werden.

Auch wenn also das BVerfG das geltende ErbStG bzw. Teile hiervon für verfassungswidrig und nichtig erklären sollte, sind sämtliche Bescheide, die nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig ergehen, wegen des Vertrauensschutzes nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO trotz einer eventuell nachträglich festgestellten Verfassungswidrigkeit der angewandten Normen nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen abänderbar. Beruft sich z.B. der Steuerpflichtige auf eine für ihn günstige Norm, wie § 13a ErbStG, und das BVerfG erklärt diese Vorschrift für nichtig, so kann der bereits ergangene (nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufige) Steuerbescheid nicht nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO unter Berufung auf diese Nichtigkeitserklärung zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert oder aufgehoben werden.⁴² Da vorliegend der II. Senat des BFH nicht nur einzelne Steuervergünstigungsnormen auf den Prüfstand des BVerfG gehoben hat, sondern auch den erbschaftsteuerlichen Tarif in seiner Gesamtheit, könnte eine Nichtigkeitserklärung auch „nur“ zu einer Eliminierung des Tarifs führen, was aber jedwede Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung verhindern würde.

c. Vertrauensschutz im Falle eines später ergangenen Grundlagenbescheids

Grundsätzlich kann nach § 155 Abs. 2 AO ein Steuerbescheid erteilt werden, auch wenn ein Grundlagenbescheid, von welchem der Steuerbescheid abhängt bzw. der Bindungswirkung für den Steuerbescheid entfaltet, noch nicht erlassen wurde. Dies wird insbesondere in den Fällen relevant, in denen durch das Abwarten des Grundlagenbescheids deutliche Verzögerungen des Steuereingangs und damit vorübergehende Einnahmeausfälle für den

⁴² Vgl. u.a. auch *Söffing*, ErbStB 2003, 58, 60; *Hannes*, ZEV 2002, 65, 66; *Steiner*, ZEV 2007, 120, 121; a.A. *Anzinger/Mittermaier*, BB 2002, 2355, 2357 ff.

Fiskus eintreten würden. Andererseits sollen hierdurch aber auch Verzögerungen im Erstattungsverfahren vermieden werden. Gerade bei Erbschaften bzw. Schenkungen von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften liegt typischerweise eine solche verfahrensrechtliche Situation dergestalt vor, dass zunächst ein Folgebescheid erlassen wird, bevor die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens in einem gesonderten Feststellungsbescheid nach § 13b Abs. 2a ErbStG festgestellt wird. In diesen Fällen erfolgt dann im Folgebescheid bzw. Steuerbescheid gem. § 162 Abs. 5 AO eine Schätzung der in dem Grundlagenbescheid bzw. Feststellungsbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen, also eine Schätzung der Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens insbesondere unter Berücksichtigung einer entsprechenden Steuererklärung des Steuerpflichtigen. Das zuständige Wohnsitzfinanzamt kann damit die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer unter Berücksichtigung des Verschonungsabschlags des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG zunächst festsetzen, ohne dass in einem vorgeschalteten Verfahren festgestellt wurde, ob tatsächlich die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Regelverschonung oder der Optionsverschonung vorliegen, insbesondere ob die 50 %- bzw. 10 %-Grenze des schädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 Satz 1, § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG) beachtet wurde. Stellt sich aufgrund des nachgelagerten Feststellungsverfahrens jedoch heraus, dass entgegen den Schätzungsergebnissen die Voraussetzungen für die Verschonung des übertragenen Vermögens tatsächlich nicht erfüllt sind, ist der Steuerbescheid nach Erlass eines entsprechenden Feststellungsbescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern.

Im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung wäre weiterhin auf Basis der alten Rechtslage zu bescheiden, d.h. ein nach der Entscheidung des BVerfG zu erlassender Grundlagenbescheid würde weiterhin nach den (verfassungswidrigen) Normen des ErbStG erfolgen. Aber auch im Falle einer Nichtigkeitserklärung hätte ein nach der Entscheidung des BVerfG erlassener Grundlagenbescheid keine verbösernden Auswirkungen auf den zuvor ergangenen Folgebescheid. Denn auch im Rahmen einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO darf nach § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO die Nichtigkeitserklärung des BVerfG nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Einmal abgesehen davon, dass im Falle einer Nichtigkeitserklärung der §§ 13a und 13b ErbStG auch die nach

§ 179 Abs. 1 AO erforderliche Ermächtigungsgrundlage für die gesonderte Feststellung entfallen würde und daher gar kein Feststellungsbescheid nach § 13b Abs. 2a ErbStG mehr ergehen darf, kann der Steuerbescheid bzw. Folgebescheid aufgrund § 176 AO nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden.

d. Vertrauensschutz im Falle einer Nachversteuerung

Die Gewährung des Verschonungsabschlags im Rahmen der Regel- und Optionsverschonung und des Abschlagsbetrages stehen unter dem Vorbehalt der Nachsteuer. Beide Vergünstigungen können nachträglich entfallen, wenn die Betriebsfortführung durch den Erwerber des Vermögens unterbleibt, weil der begünstigte Erwerber das erworbene Vermögen innerhalb von fünf Jahren (im Fall der Regelverschonung, vgl. § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG) oder sieben Jahren (im Fall der Optionsverschonung, vgl. § 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG) nach dem Erwerb nicht behält, sondern weitergibt. Der Wegfall der Begünstigung löst eine Nachversteuerung des bisher begünstigten Vermögens aus. Die Nachsteuer ist keine eigenständige Steuer, sondern nichts anderes als die Steuer, die bereits beim Erwerb des Vermögens aufzubringen gewesen wäre, wenn der Erwerber schon damals nicht hätte begünstigt werden können.⁴³ Die Nachversteuerung bzw. die Festsetzung der Steuer erfolgt dadurch, dass der ursprüngliche Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert wird, da die Verwirklichung des Nachsteuertatbestandes des § 13a Abs. 5 ErbStG zu einem rückwirkenden Wegfall der Begünstigungen führt und es sich insofern um ein nachträglich eingetretenes rückwirkendes Ereignis handelt.

Im Falle einer Nichtigkeitserklärung des gesamten ErbStG oder auch nur des § 13a ErbStG wäre auch der Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 ErbStG ex tunc nichtig. Durch Veräußerungen von übernommenem Vermögen innerhalb von fünf bzw. sieben Jahren kann deshalb kein Nachsteuertatbestand erfüllt werden. Demzufolge können Steuerbescheide später nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG geändert werden, da es insoweit an einem Aufhebungsgrund in Gestalt eines rückwirkenden Ereignisses mangelt. Anders gestaltet sich der Sachverhalt, wenn das BVerfG lediglich eine Unvereinbarkeitserklärung abgibt und in diesem Zusammenhang die weitere Geltung der für verfassungswidrig befundenen Regelungen anordnet. In diesem Fall bleibt der Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 ErbStG bestehen und darf weiterhin

⁴³ *Meincke*, in: *Meincke*, ErbStG, § 13a, Rn. 23.

angewendet werden. Daher führt ein Verstoß gegen die Behaltensfristen bzw. die Verwirklichung des Nachsteuertatbestands nach wie vor dazu, dass der Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern ist.

Sollte das BVerfG hingegen nur Teile des ErbStG, insbesondere nur Teile des § 13a ErbStG für nichtig (oder unvereinbar) erklären, nicht jedoch den Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 ErbStG, führt ein Verstoß gegen die Behaltensfristen dazu, dass der ursprüngliche Steuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern ist. Auch bei einer solchen Änderung darf jedoch wegen § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass das BVerfG die Nichtigkeit oder Unvereinbarkeit von Teilen der Begünstigungsvorschrift des § 13a ErbStG festgestellt hat. Daher ist die Steuer, die schon beim Erwerb des Vermögens festzusetzen gewesen wäre, grundsätzlich weiterhin unter Berücksichtigung der Begünstigungsregeln festzusetzen. Durch die Verwirklichung des Nachsteuertatbestands kommt es nur insoweit zu einem rückwirkenden Wegfall der Begünstigungen und damit zur Nachversteuerung, als der Erwerber eine schädliche Veräußerung vorgenommen hat. Im Übrigen, d.h. für die Teile des nicht veräußerten Vermögens, sind jedoch die Begünstigungen, auch wenn sie das BVerfG für nichtig oder unvereinbar erklärt hat, weiterhin zu gewähren. Insbesondere stellt eine Nichtigkeitserklärung durch das BVerfG kein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, weil nach § 79 Abs. 2 BVerfGG nicht mehr anfechtbare Bescheide unberührt bleiben.⁴⁴

2. Zum Zeitpunkt der BVerfG-Entscheidung liegt noch kein Steuerbescheid vor

a. Anwendbarkeit des § 176 AO auf Erstbescheide

Ist vor der Entscheidung des BVerfG geschenkt oder vererbt worden, aber wurde bis zur Nichtigkeitserklärung oder Unvereinbarkeitserklärung noch kein Steuerbescheid erlassen, ist die Vorschrift des § 176 AO nicht anwendbar. Denn der Vertrauensschutz des § 176 AO greift nur bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden und gerade nicht bei Erstbescheiden. So schützt § 176 AO nicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen in eine ihm günstige Gesetzgebung, Rechtsprechung oder Verwaltungsvorschrift als solche, sondern das Vertrauen in die Bestandskraft von Steuerbescheiden, soweit sie auf einer solchen Gesetzgebung etc. beruhen. § 176 AO setzt also voraus, dass die Steuer bereits festgesetzt worden ist und sich in der Festset-

⁴⁴ *Rüsken*, in: Klein, AO, § 175, Rn. 82.

zung die (verfassungswidrigen) Gesetze, die Verwaltungsvorschriften oder die Rechtsprechung niedergeschlagen haben.⁴⁵

Um noch in den Schutzbereich des § 176 AO zu gelangen, sollte der Steuerpflichtige es also anstreben, noch vor der Entscheidung eine Veranlagung herbeizuführen. In diesem Kontext zeigt sich in der Praxis, dass Schenkungsteuererklärungen unter Anwendung des sog. Optionsmodells (100 %ige Verschonung des Betriebsvermögens) deutlich länger in der Veranlagung stecken als eine Deklaration im Rahmen der sog. Regelverschonung (85 %ige Verschonung des Betriebsvermögens). Das hat vornehmlich damit zu tun, dass vor allem in Hinblick auf das Verwaltungsvermögen engere tatbestandliche Voraussetzungen im Gesetz statuiert sind, die aufgrund der damit verbundenen weitreichenden steuerlichen Konsequenzen vertieft auch schon bei der Veranlagung geprüft werden, und zwar unabhängig von einer späteren Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO. Mitunter kann es auch sein, dass in Zweifelsfällen Betriebsprüfungen (§§ 193 ff. AO) angeordnet bzw. bei laufenden Betriebsprüfungen entsprechende ergänzende Prüfungsfragen formuliert werden. Da die Finanzverwaltung einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13b Abs. 8 ErbStG bis zur Bestandskraft zulässt, kann es vor dem dargestellten Hintergrund deshalb strategisch sinnvoll sein, zunächst nur die Regelverschonung in Anspruch zu nehmen und nach Vorlage des Bescheids dann den Antrag nach § 13b Abs. 8 ErbStG zu stellen. Der nachträgliche Antrag ist ein nachträgliches Ereignis, was zu einer Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids nach § 173 AO führt, welche sich aufgrund § 176 AO jedoch nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken darf.

b. Bescheide nach einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung

aa. Vertrauensschutz nach § 176 AO bei späterer Neuregelung

Wählt das BVerfG die Tenorierungsvariante der Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung bis zu einer gesetzlichen Neuregelung, so sind vor der Entscheidung des BVerfG durchgeführte bzw. eingetretene Vermögensübertragungen und Erbfälle auch nach der Entscheidung des BVerfG während dieses Übergangszeitraums weiterhin auf der Grundlage des (verfassungswidrigen) alten Rechts zu bescheiden. Denn wie bereits unter Gliederungspunkt II.2. dargestellt, überwindet die Weitergeltungsanordnung die

⁴⁵ *Rüsken*, in: Klein, AO, § 176, Rn. 1.

Anwendungssperre des für verfassungswidrig erklärten Gesetzes und es darf innerhalb dieses Zeitraums weiter hiernach verfahren werden. Da das BVerfG die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem Grundgesetz festgestellt und den Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet hat, werden diese Bescheide nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO i.d.R. vorläufig ergehen.

Ein Schutz des Steuerpflichtigen vor einer Änderung des vorläufigen Steuerbescheids zu seinen Ungunsten nach erfolgter Neuregelung des ErbStG durch Inanspruchnahme des § 176 AO kommt in diesem Fall aber nicht mehr in Betracht. Denn in den Schutzbereich des § 176 AO fallen nur die Fälle, in denen eine Steuerfestsetzung anhand der alten Rechtsnormen bereits vor der Entscheidung des BVerfG erfolgt ist.⁴⁶ Für die Anwendung des § 176 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–3 AO kommt es hinsichtlich der früheren Rechtslage bzw. Rechtsprechung nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs an, sondern auf den Zeitpunkt, in dem die Finanzverwaltung über die ursprüngliche Steuerfestsetzung abschließend entschieden hat.⁴⁷ Der Steuerpflichtige soll in seinem Vertrauen geschützt werden, dass die seiner Festsetzung zugrunde gelegten Vorschriften der Verfassung entsprechen und die Festsetzung rechtmäßig erfolgte. In den hier betrachteten Fällen würde die Festsetzung der Finanzverwaltung erst nach der Entscheidung des BVerfG erfolgen, so dass nach Wortlaut, Sinn und Zweck des § 176 AO dem Steuerpflichtigen kein Vertrauensschutz gewährt wird.⁴⁸

bb. Vertrauensschutz außerhalb § 176 AO

Trotz des fehlenden Vertrauensschutzes durch § 176 AO stellt sich die Frage, ob nachträgliche Korrekturen zu Lasten der Steuerpflichtigen unter Rechtsstaatsprinzipien gerechtfertigt sind, wenn die endgültige Vermögensdisposition im Vertrauen auf die noch geltenden begünstigenden Vorschriften vorgenommen wurde. Denn wenn die vom Gesetzgeber später zu treffende Neuregelung aufgrund der Vorläufigkeitsvermerke nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO auch für bereits vor dem Erlass der Neuregelung erfolgte Festsetzungen anzuwenden wäre, käme dies in seiner Wirkung einer grundsätzlich unzulässigen echten Rückwirkung von Gesetzen sehr nahe.⁴⁹

⁴⁶ Vgl. auch *Hannes*, ZEV 2002, 65, 66; *Jordan/Haubold*, UVR 2002, 120, 121.

⁴⁷ *Szymczak*, in: Koch/Scholz, AO, § 176, Rn. 4/1.

⁴⁸ Vgl. *Siemers/Waldens/Dimova*, BB 2003, 611, 614.

⁴⁹ Vgl. auch *Siemers/Waldens/Dimova*, BB 2003, 611, 614.

So folgt aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG) und aus den Grundrechten (insbesondere Art. 14, Art. 12 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG) ein Anspruch des Bürgers auf Rechtssicherheit und damit auch auf Vertrauensschutz. In diesem Vertrauen wird der Bürger enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Da im Erbschaftsteuerrecht das strenge Stichtagsprinzip gilt (vgl. § 9 Abs. 1 ErbStG) und mit dem Tod des Erblassers bzw. mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung der Sachverhalt und die Rechtsbeziehungen abgeschlossen sind, würde eine rückwirkende Gesetzesänderung bzw. eine nachträgliche Korrektur nach § 165 Abs. 2 AO aufgrund der Neuregelung in abgeschlossene Sachverhalte eingreifen und es lägen demzufolge Fälle echter Rückwirkung vor, die grundsätzlich unzulässig sind. Denn der Steuerpflichtige muss in der Regel bei Vornahme seiner Dispositionen darauf vertrauen können, dass ihn im Nachhinein nicht ungünstigere Folgen treffen als die, mit denen er bei Vornahme der Dispositionen rechnen musste.

Eine echte Rückwirkung zuungunsten des Steuerpflichtigen ist allerdings dann zugelassen, wenn das Vertrauen des Betroffenen ausnahmsweise nicht als schutzwürdig anzusehen ist, insbesondere weil der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Steuerentstehung, d.h. für die Schenkungsteuer im Zeitpunkt der Vornahme der Vermögensdisposition und im Falle der Erbschaftsteuer im Zeitpunkt des Todesfalls, nicht mehr auf die geltenden Regelungen vertrauen konnte.⁵⁰ Entscheidend ist also, zu welchem Zeitpunkt das schutzwürdige Vertrauen auf den Fortbestand des geltenden Rechts weggefallen sein könnte.

In Betracht kommt hier zunächst der Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses des BFH vom 27.9.2012, der Grundlage für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit durch das BVerfG ist. Zwar kommt dem Vorlagebeschluss nicht allein verfahrensrechtliche Bedeutung zu, sondern es kommt darin zum Ausdruck, dass der BFH als eines der obersten Bundesgerichte begründete Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der zur Prüfung vorgelegten Vorschriften hat. Allerdings steht mit dem Vorlagebeschluss die Verfassungswidrigkeit gerade noch nicht fest und der Steuerpflichtige muss keinesfalls davon ausgehen, dass das BVerfG auch im Sinne des BFH entscheiden und eine Neuregelung erforderlich wird. Im Anwendungsbereich des Art. 100 GG hat ausschließlich das BVerfG das Recht zur Normenkontrolle. Solange hierüber

⁵⁰ Vgl. hierzu *Grzeszick*, in: Maunz/Düring, GG-Kommentar, Art. 20, Rn. 74, 83 ff. m. Nachweisen aus der Rspr. des BVerfG; *Sommermann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 20, Rn. 295.

nicht entschieden ist, kann der Steuerpflichtige auf den Fortbestand des geltenden Rechts vertrauen. Frühestmöglicher Anknüpfungszeitpunkt für den Wegfall des Vertrauensschutzes ist daher eine entsprechende Entscheidung des BVerfG.⁵¹

Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass in den Fällen, in denen zum Zeitpunkt der Entscheidung des BVerfG zwar die Vermögensübertragung erfolgt ist, aber erst danach ein (vorläufiger) Steuerbescheid ergeht, die Finanzverwaltung verfahrensrechtlich zwar grundsätzlich die Möglichkeit hat, die Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung der späteren Neuregelung auch zu Lasten des Steuerpflichtigen abzuändern. Insoweit steht § 176 AO einer solchen Änderung jedenfalls nicht entgegen. Da es sich in einem solchen Fall jedoch um eine echte Rückwirkung handeln würde, ist eine Verböserung jedenfalls dann nicht zulässig, wenn die Vermögensübertragung vor der Entscheidung des BVerfG erfolgt ist.

c. Bescheide nach einer Nichtigkeitserklärung

Sollte das BVerfG das ErbStG oder Teile davon (insbesondere die Begünstigungsnormen der §§ 13a, 13b, 19 ErbStG) wider Erwarten ex tunc und damit rückwirkend für nichtig erklären, darf die Finanzverwaltung grundsätzlich das für nichtig erklärte Gesetz bzw. die für nichtig erklärten Normen nicht mehr anwenden, denn die Nichtigkeitserklärung des BVerfG bindet auch die Behörden (vgl. § 31 Abs. 1 BVerfGG). Eine Überwindung der Anwendungssperre durch Weitergeltungsanordnung ist hierbei nicht möglich.

Im Falle der Nichtigkeitserklärung des gesamten ErbStG gäbe es dann keine rechtliche Grundlage für den Erlass eines Steuerbescheids mehr und der Vorgang unterläge keiner Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Eine entsprechende Konsequenz hätte eine Nichtigkeitserklärung der Tarifvorschrift des § 19 ErbStG, die zu einer Eliminierung des Tarifs und damit zur Verhinderung jeglicher Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer führen würde. Gegen rückwirkende Gesetzesänderungen ist der Steuerpflichtige aus verfassungsrechtlichen Gründen geschützt. Da sein Vertrauen auf die Existenz eines verfassungskonformen Gesetzes erst mit der Feststellung der Nichtigkeit durch das BVerfG zerstört werden kann, wäre es verfassungsrechtlich nicht zulässig, durch eine auf einen Zeitpunkt vor der Entscheidung des BVerfG rückwir-

⁵¹ Vgl. auch *Siemers/Waldens/Dimova*, BB 2003, 611, 615 f.; *Steiner*, ZEV 2007, 120, 121.

kende Gesetzesänderung verbösernd in vollzogene Schenkungen und Erbfälle einzugreifen.⁵²

Problematischer wäre eine bloße Nichtigkeitserklärung der Begünstigungsvorschriften in § 13a ErbStG für die Übertragung von Betriebsvermögen. Dies hätte zur Folge, dass weiterhin eine rechtliche Grundlage für den Erlass von Steuerbescheiden unter Anwendung der Tarifvorschrift des § 19 ErbStG bestehen würde, aber die Begünstigungen für das vor der Entscheidung des BVerfG übertragene Betriebsvermögen nicht mehr oder nicht mehr in dem Maße anzuwenden wären. Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer würde daher im Steuerbescheid ohne Berücksichtigung der Verschonungen nach § 13a ErbStG festgesetzt. In diesem Fall würden Steuerbescheide, die erst lange nach der Verwirklichung eines steuerrelevanten Tatbestands ergehen, keinen wirklichen Schutz dagegen bieten, in der Erwartung der Beständigkeit des Steuerrechts enttäuscht zu werden. In der Folge käme es aufgrund der Wirkung der Nichtigkeitserklärung in Fällen noch nicht abgeschlossener Steuerfestsetzungsverfahren zu einer vollständigen Entwertung der Disposition des Steuerpflichtigen, da die Vermögensnachfolge bereits getroffen und der erbschaftsteuerrechtlich relevante Sachverhalt im Vertrauen auf die geltende Rechtslage verwirklicht wurde. Die Nichtigkeitserklärung hätte zur Folge, dass aufgrund der (ex tunc) Unwirksamkeit auf jeden verfahrensrechtlich zwar noch offenen Fall, aber abgeschlossenen Sachverhalt die alte Rechtslage nicht mehr angewendet werden kann.

Aus diesem Grund kann das BVerfG explizit anordnen, dass die Finanzverwaltung im Einzelfall eine Anwendung der Billigkeitsvorschriften der §§ 163, 227 AO zu prüfen hat, und es in das Ermessen der Finanzbehörden stellen, ob diese bei Dispositionen, die im Vertrauen auf die Gültigkeit der (nichtigen) Rechtsnorm erfolgt sind, § 13a ErbStG im Einzelfall weiter anzuwenden ist.⁵³ Darüber hinaus könnte das BVerfG auch die Wirkungen einer Nichtigkeitserklärung des § 13a ErbStG über § 79 Abs. 2 BVerfGG hinaus selbst begrenzen, indem es der Nichtigkeit aufgrund des Bedürfnisses nach Vertrauensschutz lediglich eine ex nunc-Wirkung beimisst.

Aber unabhängig davon hat der BFH⁵⁴ mehrfach betont, dass die Aufgabe der Finanzverwaltung auch darin bestehe, unbillige Auswirkungen unter

⁵² Von Oertzen, Ubg 2012, 724, 727 f.

⁵³ So z.B. geschehen in BVerfG v. 24.6.1958, NJW 1958, 1131 (Verfassungswidrigkeit der steuerlichen Absetzbarkeit von Spenden an politische Parteien).

⁵⁴ Vgl. z.B. BFH v. 31.10.1990, BStBl. II 1990, 610.

dem Aspekt des Vertrauensschutzes durch die Anwendung der Billigkeitsregeln zu vermeiden. Hiernach kann die Finanzverwaltung Steuern erlassen oder ermäßigen, wenn deren Erhebung oder Festsetzung unbillig ist. Bei einer Nichtigkeitserklärung von Begünstigungsvorschriften ist die Finanzverwaltung also zur Überprüfung der Anwendbarkeit der §§ 163, 227 AO gehalten. Voraussetzung für die Anwendung von Billigkeitsregelungen ist dabei jedoch immer, dass ein subjektiver Vertrauensschutz besteht. Wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit der ex tunc-Nichtigkeit bei Vornahme seiner Disposition bedacht hat und diese im Falle des Eintretens der Nichtigkeitsfolgen rückgängig machen kann, besteht kein Vertrauensschutz mehr, der Billigkeitsmaßnahmen rechtfertigen könnte. Ist im Einzelfall jedoch ein schutzwürdiges Vertrauen gegeben, kann sich das Ermessen der Finanzverwaltung zu einer Verpflichtung reduzieren (Ermessensreduzierung auf null), ihm die Steuer zu erlassen oder zu ermäßigen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Besteuerungsgrundlage nicht nur im Einzelfall Vertrauen geschaffen hat, sondern mit ihr eine breite Vertrauensbildung einhergeht, also ein Vertrauen für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen bei Vornahme ihrer Dispositionen entstanden ist. Da dies bei der Begünstigungsvorschrift des § 13a ErbStG zu bejahen ist, muss die Finanzverwaltung im Einzelfall bei der Steuerfestsetzung weiterhin die alte Rechtslage anwenden und daher die Steuer unter Berücksichtigung der Begünstigungen des § 13a ErbStG festsetzen.

3. Zwischenergebnis

Die bei Vornahme von Gestaltungen bis zur Entscheidung des BVerfG unter Nutzung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungsnormen (§§ 13a, 19 ErbStG) in der Steuerfestsetzung gewährten Vergünstigungen können auch trotz einer vorläufigen Festsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO oder trotz eines erst später ergangenen Grundlagenbescheids aufgrund einer Unvereinbarkeits- oder Nichtigkeitserklärung des BVerfG nicht nachträglich wieder entzogen werden. In diesem Fall stellt § 176 AO den Vertrauensschutz im Sinne eines Bestandschutzes über den Grundsatz der Rechtsrichtigkeit. Gleiches gilt für eine spätere Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei Erfüllung des Nachsteuertatbestandes des § 13a Abs. 5 ErbStG. Erstreckt sich die Nichtigkeitserklärung auch auf § 13a Abs. 5 ErbStG, kann der Steuerbescheid später nicht mehr nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden, da es an einem rückwirkenden Ereignis und damit an einem Änderungsgrund fehlt. Im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung ist der Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 ErbStG

weiter anwendbar. Ein Verstoß gegen die Behaltensfristen führt mithin zur Änderung des Steuerbescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

Sollte bis zur Entscheidung des BVerfG noch kein Steuerbescheid vorliegen und erklärt das BVerfG die Normen des ErbStG erwartungsgemäß für unvereinbar und ordnet in diesem Zusammenhang deren Weitergeltung an, ergehen Steuerbescheide weiterhin nach altem Recht und damit unter Berücksichtigung der Begünstigungsvorschriften. Nachträgliche Korrekturen aufgrund eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO zu Lasten der Steuerpflichtigen sind aufgrund anerkannter Rechtsstaatsprinzipien nicht gerechtfertigt, wenn die endgültige Vermögensdisposition im Vertrauen auf die noch geltenden begünstigenden Vorschriften vorgenommen wurde. Im eher unwahrscheinlichen Fall einer Nichtigkeitserklärung des gesamten ErbStG oder der Tarifvorschrift ergehen keine Steuerbescheide mehr. Gesetzesänderungen, die sich verbösernd auf eine vor der Entscheidung des BVerfG erfolgte Vermögensübertragung auswirken, sind aus rechtsstaatlichen Vertrauensschutzgründen unzulässig. Sollten allerdings nur die Begünstigungsvorschriften für nichtig erklärt werden, finden diese grundsätzlich auf noch nicht veranlagte Steuerfälle keine Anwendung mehr. Allerdings kann das BVerfG aus Vertrauensschutzgründen Billigkeitsmaßnahmen anordnen oder selbst die Wirkung der Nichtigkeit beschränken (s.o.).

V. Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG auf Vermögensübertragungen nach dem Zeitpunkt der Entscheidung

Ob auch nach der Entscheidung des BVerfG noch weiterhin auf der Basis der alten Rechtslage geschenkt oder vererbt werden kann, hängt entscheidend davon ab, für welche Tenorierungsvariante sich das BVerfG entscheidet.

1. Nichtigkeitserklärung

Im Fall einer Nichtigkeitserklärung, die eine ex-tunc-Nichtigkeit des ErbStG bzw. Teile seiner Regelungen zur Folge hat, wären das ErbStG bzw. die für verfassungswidrig erklärten Normen aus dem ErbStG eliminiert. Sollte das BVerfG das gesamte ErbStG für nichtig erklären, gäbe es für Schenkungen und Erbfälle, die nach einer solchen Entscheidung erfolgen, keine Rechtsgrundlage für die Erhebung einer Steuer mehr. Dies bedeutet, dass eine Erbschaft oder Schenkung keinen erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand mehr erfüllen kann. Auch wenn das BVerfG lediglich die Tarifnorm des § 19 ErbStG für nichtig erklären sollte, kann für nach der Entscheidung erfolgte Erbschaften und Schenkungen mangels einer wirksamen Tarifvorschrift keine Steuer festgesetzt werden. Zu berücksichtigen ist hierbei jedoch, dass das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Fortexistenz einer Regelung, auf die er sich bei einer Schenkung oder einem Erbfall verlassen können muss, durch die Nichtigkeitsfeststellung des BVerfG endgültig zerstört worden ist. Eine spätere Gesetzesänderung mit einer Rückwirkung auf einen Zeitpunkt nach der Nichtigkeitserklärung des BVerfG ist demzufolge verfassungsrechtlich unbedenklich. Es kann also verbösernd in nach der Entscheidung des BVerfG vollzogene Schenkungen und Erbfälle eingegriffen werden, da die Nichtigkeitserklärung das Vertrauen des Steuerpflichtigen beseitigt hat.

Anders gestaltet sich der Fall, wenn das BVerfG nicht das gesamte ErbStG oder die Tarifvorschrift des § 19 ErbStG für nichtig erklärt, sondern z.B. nur die für die Übertragung von Betriebsvermögen vorgesehene Begünstigungsvorschrift des § 13a ErbStG. Konsequenz hieraus ist, dass die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer weiterhin festgesetzt werden kann. Allerdings dürfen die Be-

günstigungen bei der Steuerfestsetzung für Schenkungen und Erbfälle nach der Entscheidung des BVerfG nicht mehr angewendet werden, da das Vertrauen auf nach einer Nichtigkeitserklärung erfolgte Dispositionen nicht mehr schutzwürdig ist. Daher kommen auch keine Billigkeitsmaßnahmen mehr in Betracht.

2. Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung und Verpflichtung zur Neuregelung

a. Folgen der Weitergeltungsanordnung

Von dem Grundsatz, dass verfassungswidrige Normen nicht mehr angewendet werden dürfen, macht das BVerfG insbesondere dann eine Ausnahme, wenn die Besonderheit der für verfassungswidrig erklärten Normen es aus verfassungsrechtlichen Gründen, vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit, notwendig macht, die verfassungswidrige Vorschrift als Regelung für eine Übergangszeit fortbestehen zu lassen, damit in dieser Zeit nicht ein Zustand besteht, der von der verfassungsmäßigen Ordnung noch weiter entfernt ist als der bisherige.⁵⁵

Das BVerfG trifft in diesen Fällen eine auf § 35 BVerfGG gestützte Anordnung der weiteren Anwendung des verfassungswidrigen Gesetzes in der Zeit bis zum Inkrafttreten der Neuregelung, durch die der vom BVerfG festgestellte Verfassungsverstoß dann endgültig und vollends beseitigt werden soll. Bis dahin hat das bisherige Recht trotz seiner Verfassungswidrigkeit seine Wirkungskraft noch nicht verloren und gilt in der Zeit bis zum Erlass der Neuregelung oder bis zum Ablauf der dafür gesetzten Frist als „Interims-Recht“ fort.⁵⁶ Erklärt das BVerfG also ein verfassungswidriges Gesetz oder eine verfassungswidrige Norm für weiter gültig und anwendbar, ändert sich an dem Inhalt und der rechtlichen Geltung des Gesetzes bzw. der Norm im Verhältnis zu dem Zustand vor der Entscheidung des BVerfG zunächst nichts. Der Norm kommt nach der Anordnung der weiteren Anwendbarkeit derselbe rechtliche Status zu wie jeder anderen Norm des geltenden Rechts. Es handelt sich nicht etwa um eine Norm minderen Ranges oder minderer Geltungskraft. Die Anordnung der weiteren Geltung und Anwendung besagt gerade, dass zunächst auf eine Nichtigkeitserklärung verzichtet und die Geltung der Norm daher unverändert belassen wird.⁵⁷

⁵⁵ Vgl. hierzu ausführlich Gliederungspunkt III.2.

⁵⁶ *Hömig*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 95, Rn. 51.

⁵⁷ Vgl. *Graßhof*, in: Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, § 78, Rn. 49.

b. Varianten der Weitergeltungsanordnung

Trifft das BVerfG eine Weitergeltungsanordnung und erklärt damit das verfassungswidrige Gesetz für weiter anwendbar, ist damit allerdings noch nicht gesagt, dass die weitere Geltung und Anwendbarkeit der verfassungswidrigen Norm aus der Sicht des Normanwenders für den Zeitraum bis zur gesetzlichen Neuregelung „endgültig“ wirkt. Denn lässt das BVerfG die weitere Geltung und Anwendbarkeit des für verfassungswidrig erklärten Rechts zu, so ist zwischen zwei Varianten zu unterscheiden:

aa. Lediglich vorläufige Weiteranwendbarkeit mit Pflicht zu späterer rückwirkender Folgenbeseitigung

Im ersten Fall ist die verfassungswidrige Norm lediglich mit vorläufiger Wirkung weiter anzuwenden, damit nicht in der Übergangszeit ein rechtliches Vakuum entsteht und Unsicherheit über die Rechtslage herrscht. Der Gesetzgeber ist aber verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand später auch mit Wirkung für die Vergangenheit zu beseitigen.⁵⁸ Die am Ende des Weitergeltungszeitraums zu treffende Neuregelung entfaltet damit Rückwirkung für die Vergangenheit, und das regelmäßig auf den Zeitpunkt der Kollision des Gesetzes mit der Verfassung. Die weitere Anwendbarkeit des alten Rechts kann aus diesem Grund nur einen „vorläufigen“ Rechtszustand herbeiführen, der durch eine spätere gesetzliche Änderung (rückwirkend) wieder aufgehoben wird.⁵⁹ Mit dieser Anordnung soll für die Übergangszeit bis zu einer gesetzlichen Neuregelung ein Rechtsstillstand verhindert werden, wobei aber nicht die Herbeiführung des verfassungsmäßigen Zustands an sich zu untragbaren Zuständen, wie etwa einer exorbitanten Belastung des Staatshaushalts, führt. In diesen Fällen sind also nicht die Folgen einer verfassungsmäßigen rückwirkenden Neuordnung der Rechtslage (etwa infolge der außerordentlichen finanziellen Auswirkungen) problematisch, sondern nur der plötzliche ersatzlose Wegfall des alten verfassungswidrigen Rechts, welches indes später rückwirkend ersetzt werden kann.⁶⁰ Im Bereich des Steuerrechts hat das BVerfG in diesen Fällen angeordnet, dass die aus Gründen der Rechtssicherheit gebotene weitere Anwendung der verfassungswidrigen Norm bei den Betroffenen nur im Wege vorläufiger Steuerfestsetzung nach § 165 AO erfolgen darf.⁶¹ Hiermit trägt es dem Gesetzgeber sozusagen eine rückwirkende Gestaltung auf.

⁵⁸ So z.B. BVerfG v. 14.7.1986, BVerfGE 73, 40, 102, NJW 1986, 2487.

⁵⁹ Sinngemäß vgl. *Graßhof*, in: Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, § 78, Rn. 53.

⁶⁰ Vgl. *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, 1999, 220.

⁶¹ Vgl. BVerfG v. 14.7.1986, BVerfGE 73, 40, 102, NJW 1986, 2487.

bb. Endgültige Hinnahme des verfassungswidrigen Zustands für eine Übergangszeit

Der andere Fall ist dadurch gekennzeichnet, dass das BVerfG zwar die Unvereinbarkeit einer Norm mit dem GG feststellt, aber deren weitere Anwendung hinnimmt und das verfassungswidrige Recht als Rechtsgrundlage für die Vergangenheit und Gegenwart akzeptiert. Das verfassungswidrige Recht gilt für die Vergangenheit und Gegenwart fort und der Verfassungsverstoß des Gesetzgebers bleibt damit für diesen Zeitraum sozusagen sanktionslos.⁶² In diesen Fällen erscheint nicht lediglich die Folge eines vorübergehenden Rechtsvakuum unerträglich, sondern vielmehr der Zustand, der der Verfassung bei einer an sich gebotenen rückwirkenden Neuregelung noch ferner stünde als die Fortgeltung des verfassungswidrigen Rechts.⁶³ Diesen Rechtsfolgenausspruch rechtfertigt das BVerfG i.d.R. mit den Erfordernissen einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung, die in Fällen mit großen fiskalischen Auswirkungen einer rückwirkenden Neuregelung entgegenstehen.⁶⁴

c. Bisherige Spruchpraxis des BVerfG bei Verfassungswidrigkeit erbschaftsteuerrechtlicher Vorschriften

aa. Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006

Das BVerfG kann also entweder eine bloß vorläufige Weiteranwendung mit Pflicht zu einer späteren rückwirkenden Folgenbeseitigung anordnen oder den verfassungswidrigen Zustand für eine Übergangszeit endgültig hinnehmen. In Bezug auf die Erbschaftsteuer hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 7.11.2006⁶⁵ den Verstoß gegen den Gleichheitssatz für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2008 endgültig und nicht nur vorläufig hingenommen. So war es nach Ansicht des BVerfG geboten, ausnahmsweise die weitere Anwendung des geltenden Erbschaftsteuerrechts bis zur gesetzlichen Neuregelung zuzulassen. Dies ergab sich aus den Erfordernissen einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend abgeschlossenen Veranlagung. Die Weiteranwendung bis zur Neuregelung war nach Ansicht des BVerfG erforderlich, um

⁶² So z.B. BVerfG v. 25.9.1992, BVerfGE 87, 153, 154 f., 177 ff.; BVerfG v. 11.10.1994, BVerfGE 91, 186, 187, NJW 1995, 381; BVerfG v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 121, 122, 148 f., NJW 1995, 2615.

⁶³ Vgl. *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, 1999, 221.

⁶⁴ Vgl. z.B. BVerfG v. 25.9.1992, BVerfGE 87, 153, 178.

⁶⁵ BVerfG v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1, BStBl. II 2007, 192.

für die Übergangszeit einen Zustand der Rechtsunsicherheit, der insbesondere die Regelung der lebzeitigen Vermögensnachfolge während dieser Zeit erschweren könnte, zu vermeiden. Das BVerfG verpflichtete den Gesetzgeber dazu, eine Neuregelung spätestens bis zum 31.12.2008 zu treffen. Dieser Verpflichtung ist der Gesetzgeber mit Erlass des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24.12.2008,⁶⁶ welches am 1.1.2009 in Kraft trat, nachgekommen. Die nach Art. 1 ErbStRG zu erfolgenden Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts fanden gem. Art. 1 Nr. 29 lit. a ErbStRG nur auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entstanden war. Eine rückwirkende Änderung des ErbStG wurde also nicht vorgenommen.

bb. Entscheidung des BVerfG vom 22.6.1995

Auch in seiner Entscheidung vom 22.6.1995⁶⁷ hat das BVerfG Normen des ErbStG lediglich für unvereinbar mit der Verfassung erklärt und deren weitere Anwendung für zurückliegende Kalenderjahre und das laufende Kalenderjahr 1995 angeordnet. Für den Zeitraum bis zum 31.12.1995 wurde also der verfassungswidrige Zustand der Erbschaftsbesteuerung endgültig akzeptiert, ohne dass der Gesetzgeber verpflichtet war, für diesen Zeitraum einen verfassungsmäßigen Zustand herbeizuführen. Das verfassungswidrige Recht galt also auch hier für die Vergangenheit und für die Gegenwart fort. Durch den Beschluss des BVerfG wurde damit geklärt, dass für alle bis zum 31.12.1995 entstandenen Erbschaftsteueransprüche⁶⁸ das alte Erbschaftsteuerrecht uneingeschränkt anzuwenden war.⁶⁹

Der wesentliche Unterschied zu der Entscheidung des BVerfG v. 7.11.2006 besteht jedoch darin, dass das BVerfG dem Gesetzgeber eine Frist für die Beseitigung des verfassungswidrigen Zustands bis zum 31.12.1996 gesetzt und für Steuerfälle ab dem 1.1.1996 die Anwendung des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO angeordnet hat, wonach die Erbschaftsteuer bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber vorläufig festzusetzen war. Damit war dem Gesetzgeber ausdrücklich eine rückwirkende Änderung des ErbStG ab dem 1.1.1996 aufgetragen worden. Diese Änderung erfolgte sodann im Zuge des

⁶⁶ BGBl. I 2008, 3018.

⁶⁷ BVerfG v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 165, BStBl. II 1995, 671.

⁶⁸ Und damit für alle bis zum 31.12.1995 durchgeführten Vermögensübertragungen bzw. Erbfälle. Denn aufgrund des Stichtagsprinzips nach § 9 Abs. 1 ErbStG entsteht der Steueranspruch bei Tod bzw. bei Durchführung der Schenkung.

⁶⁹ So auch BFH v. 11.3.1998, NJW 1998, 2552.

JStG 1997 vom 20.12.1996,⁷⁰ welches am 28.12.1996 in Kraft trat und in Art. 2 Nr. 14 eine rückwirkende Anwendung der geänderten erbschaftsteuerrechtlichen Vorschriften für Erwerbe vorsah, für die die Steuer nach dem 31.12.1995 entstanden war.

d. Neuregelung mit rückwirkender Änderung des ErbStG

aa. Zulässigkeit einer Rückwirkung auf einen Zeitpunkt vor der BVerfG-Entscheidung

Da im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht das Stichtagsprinzip gilt und daher grundsätzlich echte Rückwirkungen unzulässig sind, stellt sich berechtigterweise die Frage, ob überhaupt eine rückwirkende Neuregelung des ErbStG zulässig ist. Denn es ist verfassungsrechtlich unzulässig, verbösernd in bereits vollzogene Schenkungen oder Erbfälle einzugreifen, wenn der Steuerpflichtige auf das Gesetz, welches er seiner Disposition zugrunde gelegt hat, vertrauen konnte. Wie bereits gesehen genießt der Steuerpflichtige jedenfalls bis zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der seiner Dispositionen zugrunde gelegten Regelungen Vertrauensschutz. Daher wäre eine Rückwirkung auf einen Zeitpunkt vor der Entscheidung des BVerfG unzulässig.

bb. Zulässigkeit einer Rückwirkung auf einen Zeitpunkt nach der BVerfG-Entscheidung

Fraglich ist indes, ob eine Rückwirkung auf einen Zeitpunkt nach der Entscheidung des BVerfG möglich ist. Denn grundsätzlich kann der Steuerpflichtige keinen Vertrauensschutz mehr beanspruchen, wenn das BVerfG die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes festgestellt hat. Grundsätzlich wäre demnach für nach der Entscheidung des BVerfG erfolgte Vermögensübertragungen eine echte Rückwirkung möglich. Anders kann es sich aber dann verhalten, wenn das BVerfG zwar die Verfassungswidrigkeit feststellt, aber eine Weitergeltungsanordnung der verfassungswidrigen Normen verfügt.

An dieser Stelle kommt es für die Beurteilung des Vertrauensschutzes entscheidend darauf an, ob das BVerfG lediglich eine vorläufige Weiteranwendbarkeit vorsieht und den Gesetzgeber dazu verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend zu beseitigen, oder ob es für eine von ihm festgesetzte Übergangszeit den verfassungswidrigen Zustand endgültig hin-

⁷⁰ BGBl. I 1997, 2049.

nimmt und das verfassungswidrige Recht nicht nur vorläufig, sondern endgültig für die Vergangenheit und Gegenwart fortgelten lässt. Im ersten Fall wäre eine Rückwirkung auf den Tag der Entscheidung des BVerfG zulässig, da ab diesem Zeitpunkt kein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Regelungen mehr besteht. So würde das BVerfG auch ausdrücklich anordnen, dass das bisherige Recht für Erwerbe ab dem Tag der Entscheidung des BVerfG der Besteuerung nur noch vorläufig gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO zugrunde gelegt werden darf. Bescheide, die innerhalb dieses „vorläufigen“ Weiteranwendungszeitraums ergehen, wären dann später nach Inkrafttreten der Neuregelung entsprechend § 165 Abs. 2 Satz 1 AO änderbar, da ihrer Änderbarkeit in diesem Fall kein Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen entgegenstehen würde. Bei Steuerfestsetzungen für Vermögensübertragungen nach der Entscheidung des BVerfG, die erst nach Inkrafttreten der Neuregelung erfolgen, müsste aufgrund der Rückwirkung dann von vornherein das neue Recht angewendet werden.

Etwas anderes ergibt sich, wenn das BVerfG für eine Übergangszeit eine „endgültige“ Weitergeltungsanordnung trifft. Durch die vorläufige Konservierung der Gesetzeslage respektiert das BVerfG die frühere legislatorische Willensäußerung und gibt dem Gesetzgeber die Gelegenheit, sie selbst für die Zukunft zu korrigieren, verpflichtet ihn also nicht zur rückwirkenden Beseitigung des verfassungswidrigen Zustands. Die Weitergeltungsanordnung (nicht das verfassungswidrige Gesetz) bildet dann bis zu einer gesetzlichen Neuregelung „die eigentliche“ Rechtsgrundlage für die weitere Geltung und Anwendung des verfassungswidrigen Rechts.⁷¹ Das Gesetz erlischt erst dann, wenn die Weitergeltungsanordnung zu dem vom BVerfG fixierten Zeitpunkt ausläuft oder in dem Zeitpunkt, in dem der Gesetzgeber seinem Neuregelungsauftrag gerecht wird. Die Neuregelung löst dann die Weitergeltungsanordnung ab.⁷² So lange, wie ein Steuergesetz gilt, muss sich aber der Steuerpflichtige hierauf auch verlassen können. Durch die „endgültige“ Weitergeltungsanordnung begründet damit das BVerfG selbst Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen.

Bei einer rückwirkenden Gesetzesänderung auf einen Zeitpunkt innerhalb der Weitergeltungsanordnung würde der Gesetzgeber in den vom BVerfG geschaffenen „endgültigen“ Weitergeltungszeitraum eingreifen und damit

⁷¹ *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 35, Rn. 46.

⁷² Vgl. *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31, Rn. 227 f.

den vom BVerfG gesetzten Vertrauenstatbestand durchbrechen.⁷³ Zwar ist es dem Gesetzgeber nicht generell verboten, sich durch neue Gesetzgebung in Widerspruch zu einer Entscheidung des BVerfG zu setzen (so besteht z.B. grundsätzlich kein Normenwiederholungsverbot),⁷⁴ unbegrenzt ist die Befugnis allerdings nicht. Denn Korrektiv hierzu ist das der Pflicht zur Verfassungsorganantrou immanente Missbrauchs- und Brückierungsverbot, das der Gesetzgeber gegenüber dem BVerfG zu beachten hat. Daher darf der Gesetzgeber Entscheidungen des BVerfG nicht einfach ignorieren.⁷⁵ Ohne Rechtfertigung ist deshalb ein Eingreifen in dem vom BVerfG geschaffenen Weitergeltungszeitraum nicht statthaft.

Nun könnte man daran denken, einen solchen Eingriff bzw. eine Rückwirkung damit zu rechtfertigen, dass der Steuerpflichtige nach der Entscheidung des BVerfG, welches dem Gesetzgeber im Zuge der Weitergeltungsanordnung auch ausdrücklich eine Pflicht zur Neuregelung auferlegt hat, mit einer entsprechenden Neuregelung rechnen muss und daher sein Vertrauen nicht mehr schutzwürdig ist. Es müssen allerdings sowohl das „Ob“ als auch das „Wie“ der Neuregelung vorhersehbar sein.⁷⁶ Allein die Aussicht auf eine gesetzliche Neuregelung aufgrund einer gesetzgeberischen Verpflichtung durch das BVerfG genügt nicht. So lässt das BVerfG i.d.R. nur eine Rückwirkung bis zum Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestages zu, da erst mit diesem Beschluss der wesentliche Unsicherheitsfaktor zu dem „Ob“ und „Wie“ der Neuregelung erkennbar beseitigt wird. Mit dem Tag des Gesetzesbeschlusses müssen also die Betroffenen mit der Verkündung und dem Inkrafttreten der Neuregelung rechnen.⁷⁷ Zumindest bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss können daher von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen, dass ihre auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Regelung nachträglich verändert wird.⁷⁸

Folglich besteht damit für innerhalb des vom BVerfG angeordneten „endgültigen“ Weitergeltungszeitraums erfolgte Schenkungen oder Erbschaften Vertrauensschutz, der nicht durch eine rückwirkende Gesetzesänderung durch-

⁷³ So auch *Steiner*, ZEV 2007, 120, 121 f.

⁷⁴ *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31, Rn. 195 ff.

⁷⁵ *Bethge*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31, Rn. 199.

⁷⁶ Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 19.

⁷⁷ Vgl. u.a. BVerfG v. 14.5.1986, BVerfGE 72, 200, BStBl. II 1986, 628.

⁷⁸ BVerfG v. 7.7.2010, BVerfGE 127, 31, 47; BVerfG v. 10.10.2012, NJW 2013, 145, Rn. 59.

brochen werden darf. Bis zur gesetzlichen Neuregelung sind daher in dieser Konstellation Schenkungen und Erbschaften unter Ausnutzung des geltenden Rechts, vor allem unter Ausnutzung der in den §§ 13a und 13b ErbStG normierten Begünstigungsregelungen, noch möglich. Eine rückwirkende Verschärfung durch eine Neuregelung, die auf einen Zeitpunkt vor dem endgültigen Gesetzesbeschluss zurückwirkt, ist nicht zu befürchten, da die Weitergeltungsanordnung Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen begründet, der frühestens mit dem Tag des Bundestagsbeschlusses über die Neuregelung zerstört werden kann. Für die Steuerfestsetzungen, die innerhalb dieses Weitergeltungszeitraums erfolgen, ist das bisherige Recht anzuwenden. Die Steuerbescheide werden zwar auch hier aufgrund der gesetzgeberischen Verpflichtung zur Neuregelung nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO vorläufig ergehen. Nachträgliche Korrekturen zu Lasten der Steuerpflichtigen sind jedoch unter Vertrauensschutzprinzipien nicht gerechtfertigt, da eine nachträgliche Änderung vorläufiger Bescheide in ihrer Wirkung einer echten Rückwirkung von Gesetzen sehr nahekommt. Wie dargelegt ist eine solche vorliegend unzulässig, da das BVerfG mit der „endgültigen“ Weitergeltungsanordnung Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen begründet hat. Ebenfalls muss Steuerbescheiden, die nach Inkrafttreten der Neuregelung ergehen, weiterhin die alte Rechtslage zugrunde gelegt werden, da die Änderungen des ErbStG aus Vertrauensgesichtspunkten nur auf Erwerbe Anwendung finden dürfen, für die die Steuer nach dem Ablauf des Weitergeltungszeitraums entstanden ist. Die Neuregelung kann ihre Wirkung mithin nur für erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtlich relevante Sachverhalte in der Zukunft bzw. nach Ablauf des vom BVerfG festgesetzten Weitergeltungszeitraums entfalten.

e. Rückwirkende Verlängerung der Haltefristen

Sollte sich die Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung auch auf den Nachsteuertatbestand des § 13a Abs. 5 ErbStG erstrecken, ist es denkbar, dass die vom Gesetzgeber später zu treffende verfassungskonforme Neuregelung neben der Abschaffung oder Modifizierung der Begünstigungsregelungen auch zu einer rückwirkenden Verschärfung des Nachsteuertatbestandes in § 13a Abs. 5 ErbStG führt, indem insbesondere die Behaltensfristen verlängert werden. Frühestmöglicher Zeitpunkt der (Rück-)Wirkung einer solchen Verlängerung der Behaltensfristen ist aus Gründen des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes der Tag der Entscheidung des BVerfG oder das Ende des Weitergeltungszeitraums, je nachdem, ob das BVerfG eine vorläufige oder endgültige Weitergeltungsanordnung trifft. Für Vermögensübertragungen, die nach diesen genannten Zeitpunkten erfolgen, ist dann die

Neuregelung mit ihrem verschärften Nachsteuertatbestand maßgeblich. Entsprechende Steuerbescheide müssen deshalb nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch dann geändert werden, wenn der Erwerber das Vermögen erst nach mehr als fünf bzw. sieben Jahren weitergibt. Für Vermögensübertragungen, die vor der Entscheidung des BVerfG erfolgen, sind weiterhin die alten Behaltensfristen zu beachten, so dass entsprechende Steuerbescheide nur dann ändernd korrigiert werden dürfen, wenn die schädliche Veräußerung innerhalb von fünf bzw. sieben Jahren erfolgt.

3. Zwischenergebnis

Nach einer Nichtigkeitserklärung durch das BVerfG kann nicht mehr im Vertrauen auf die alte Rechtslage vererbt oder geschenkt werden, da das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Fortexistenz einer Regelung, auf die er sich bei einer Schenkung oder einem Erbfall verlassen können muss, durch die Nichtigkeitsfeststellung des BVerfG endgültig zerstört worden ist.

Im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung mit Weitergeltungsanordnung kommt es darauf an, ob das BVerfG nur eine vorläufige Weitergeltung anordnet und den Gesetzgeber zu einer rückwirkenden Änderung verpflichtet oder ob es das verfassungswidrige Gesetz für eine Übergangszeit endgültig als Rechtsgrundlage akzeptiert. Nur im letzteren Fall kann auch nach der Entscheidung des BVerfG auf Grundlage des alten Rechts Vermögen übertragen werden. Denn eine rückwirkende Änderung des ErbStG würde einen Eingriff in den vom BVerfG durch die endgültige Weitergeltungsanordnung gegenüber dem Steuerpflichtigen begründeten Vertrauensschutz darstellen. Aus diesem Grund müssen Schenkungen und Erbfälle, die nach der Entscheidung des BVerfG innerhalb des Weitergeltungszeitraums erfolgen, weiterhin nach alter Rechtslage beschieden werden.

VI. Ergebnis

Vermögensübertragungen vor der Entscheidung des BVerfG können in jedem Fall unter Ausnutzung der geltenden Begünstigungen für Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b, 19 ErbStG) erfolgen, wenn bis zur Entscheidung des BVerfG ein Steuerbescheid ergangen ist. Einer Verböserung im Rahmen einer Änderung nach den §§ 164 ff. AO steht der durch § 176 AO garantierte Vertrauensschutz entgegen. Aber auch wenn der Steuerbescheid erst nach der Entscheidung des BVerfG ergeht und das BVerfG eine Unvereinbarkeitsklärung mit Weitergeltungsanordnung trifft, muss die Steuerfestsetzung weiterhin auf der Grundlage des alten Rechts und damit unter Berücksichtigung der Begünstigungsvorschriften erfolgen. Eine Änderung der vorläufig ergangenen Bescheide nach erfolgter Neuregelung würde den rechtsstaatlich garantierten Vertrauensschutz konterkarieren. Nur im Falle einer Nichtigkeitserklärung der Begünstigungsvorschriften dürfen diese bei noch offenen Steuerfestsetzungen grundsätzlich nicht mehr angewendet werden. Etwas anders kann sich nur aufgrund einer Anwendung der Billigkeitsregelungen ergeben.

Vermögensübertragungen nach der Entscheidung des BVerfG können nur noch in dem Fall auf sicherem Boden, mithin auf der Basis der geltenden Begünstigungsnormen, erfolgen, wenn das BVerfG sich für eine Unvereinbarkeitsklärung entscheidet und die Weitergeltung des verfassungswidrigen Rechts endgültig für eine bestimmte Übergangszeit akzeptiert. Auch in diesem Fall steht der rechtsstaatliche Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen, der für diese Übergangszeit vom BVerfG selbst geschaffen wird, einer rückwirkenden Änderung des ErbStG entgegen.

VII. Literaturhinweise

Anzinger/Mittermaier, Vorläufige Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Ende des schutzwürdigen Vertrauens in die geltende Rechtslage?, BB 2002, S. 2355 ff.

Heußner, Folgen der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ohne Nichtigerklärung, NJW 1982, S. 257 ff.

Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band II, 2004

Klein, Abgabenordnung, 11. Auflage 2012

Kühn/von Wedelstädt/Balmes, Kommentar AO und FGO, 19. Auflage 2008

Lechner/Zuck, BVerfGG, 5. Auflage 2006

Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, 40. Ergänzungslieferung 2013

Meincke, ErbStG, 16. Auflage 2012

Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 9. Auflage 2012

Siemers/Waldens/Dimova, Hat der Vorlagebeschluss des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des ErbStG Ankündigungseffekt?, BB 2003, S. 611 ff.

Steiner, Planungssicherheit im Erbschaftsteuerrecht – Besteht die Gefahr einer rückwirkenden Verschärfung?, ZEV 2007, S. 120 ff.

Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, Loseblatt-Ausgabe

Troll/Gebel/Jüllicher, ErbStG, 45. Auflage 2013

Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Auflage 2005

von Oertzen, Auswirkungen des Vorlagebeschlusses des BFH vom 27.09.2012 auf die Gestaltungspraxis in der Unternehmenserbschaftsteuer, Ubg 2012, S. 724 ff.

von Oertzen/Slabon, Folgerungen für schenkungsteuerliche Gestaltungen aus der vorläufigen Festsetzung von Steuerbescheiden, DStR 2002, S. 251 ff.

Wachter, Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des BVerfG, DStR 2012, S. 2301 ff.

ifst-Schriften 2011 / 2012 / 2013

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag
- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht
- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011
- Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegard/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013

Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem
Steuerschuldverhältnis

Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung
des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

