

### Effektiver Rechtsschutz (insbesondere Aussetzung der Vollziehung) gegen Steuerbescheide auf der Grundlage des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

von Dr. **Michael Balke** (54), Richter im 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts in Hannover und parteifreier Direktkandidat in Dortmund für den nächsten Deutschen Bundestag [www.drmichaelbalke.de](http://www.drmichaelbalke.de)

#### Ausgangslage

Es ist damit zu rechnen, daß auch das neue Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt wird. Kaum ein Grundbesitz- und/oder Betriebsvermögens-Erbe wird – im Gegensatz zu Erben von Geldvermögen und/oder Pflichtteilsberechtigten – Erbschaftsteuer zahlen. Die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung ist – aufgrund weitgehender Steuerfreistellungen – die Ausnahme. Das galt (im Ergebnis) vor der letzten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (vom 7.11.2006, Az. 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1) und das gilt – trotz der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts – fort.

Bedauerlich ist, daß der Appell des Steuerrechtswissenschaftlers *Joachim Lang* vom Dezember 2008 an den Bundespräsidenten gescheitert ist, das neue Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht zu unterschreiben, um damit das Inkrafttreten des neuen Gesetzes zu verhindern. Es wäre für unser Land besser gewesen, ab dem 1.1.2009 – wie neuerdings in Österreich – keine wirksame Grundlage für eine Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung mehr zu haben, als mit diesem neuen, erneut verfassungswidrigen Gesetz umgehen zu müssen.

So werden nun einerseits sehr viele Grundbesitz- und Betriebsvermögen-Erben und Beschenkte versuchen, mit einem enormen Beratungsaufwand wegen der komplizierten Verschonungsregelungen und Behaltefristen der Erbschaft- und Schenkungsteuer auszuweichen. Andererseits ist den verhältnismäßig wenigen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflichtigen, die die Nachlaß-Zeche für viele andere mitzahlen sollen, zu raten, sich gegen die erneut verfassungswidrige Steuerbelastung mit allen zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln zu wehren.

Zu diesen Verteidigungsmitteln gehört auch der Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz in Form des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheides. Bei näherem Hinsehen ist dieser Antrag auf Aussetzung der Vollziehung – trotz drohender Aussetzungszinsen in Höhe von 6 % pro Jahr – ein zu empfehlender, weil wirksamer Beitrag für den effektiven Steuer-Rechtsschutz des Bürgers. Hierauf soll im Folgenden näher eingegangen werden.

#### Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der aktuellen Erbschaft- und Schenkungsteuererhebung

Der beschriebene Vorstoß von *Joachim Lang* war die bisherige Spitze des Erbschaft- und Schenkungsteuer-Protestes. Vorher haben er und viele andere Steuerexperten die Auffassung von der Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer-Neuregelungen öffentlich dargelegt. Die verfassungsrechtliche Kritik an dem neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ist nachhaltig, sie wird im Fachschrifttum und in Fachveranstaltungen (etwa am 25. April 2009 in der Universität zu Münster oder am 28. April 2009 in der Bundesfinanzakademie in Brühl) immer wieder betont. So schreibt der Steuerrechtswissenschaftler *Roman Seer* in der GmbHRundschau 2009 (S. 225, 237):

„Ein Steuertorso, der sich nur auf wenige Steuerzahler, die das 'falsche' Vermögen erben, erstreckt, hat in einem rechtsstaatlichen Steuersystem nichts zu suchen“ und

„Eine Steuer, die nur eine verschwindende Minderheit zu zahlen hat, besitzt keine innere Legitimität“.

# steuerberater intern steuerberater in

Im Einzelnen gibt es nach *Jochim Lang* und *Roman Seer* keine überzeugenden Sachgründe, Immobilienunternehmer und Vermieter von Mietwohngrundstücken von der erbschaftsteuerlichen Verschonung auszunehmen. Selbst bei Erben von fungiblem Geldvermögen werde das „*gleichheitsrechtliche Fundamentaldefizit*“ der Freistellung von Betriebsvermögen im Gegensatz zu anderen Vermögensarten bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer an einem einfachen Beispiel greifbar: Wenn es das erklärte Ziel des Gesetzgebers sei, den Unternehmenserwerb als „*Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen*“ zu fördern, dann müsse man sich fragen, warum nicht erst recht auch der Erbe von Privatvermögen, der mit seinem geerbten Vermögen ein Unternehmen gründe, in den Genuß der Steuerbegünstigung komme. Denn er erhalte nicht einfach bereits bestehende, sondern schafft sogar neue Arbeitsplätze. Obwohl er den mit dem Gesetz verfolgten Lenkungszweck voll erfülle, bleibe sein Erwerb jedoch unbegünstigt.

Zusätzlich stellt *Walter Frenz*, Maître en Droit Public, wegen der langen nationalen erbschaftsteuerlichen Haltefristen die Frage der Vereinbarkeit mit den europäischen Grundfreiheiten und kommt zu dem Fazit (DStZ 2009, 334, 336):

*„Die europäischen Grundfreiheiten erfassen Wegzugsfälle und stehen auch faktischen sowie indirekten Beeinträchtigungen entgegen. Solche können daraus erwachsen, daß Häuser zehn Jahre nach einem Erbfall nur unter Inkaufnahme hoher Steuernachzahlungen verkauft werden können ...“.*

## **Effektive Rechtsschutzsuche gegen neue Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide**

Alle Bescheidempfänger, die demnächst mit Erbschaftsteuer und/oder Schenkungsteuer belastet werden, sollten sich mit allen rechtsstaatlichen Mittel wehren, auch mit der Suche nach vorläufigem Rechtsschutz, um eine erneute pro-futuro-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu vermeiden.

Im Falle des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes liegen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieses Gesetzes vor, das die Grundlage der anzufechtenden Bescheide bildet. Die Ansprüche der Antragsteller in künftigen vorläufigen Rechtsschutzverfahren (Aussetzung der Vollziehung) auf effektiven Rechtsschutz treten nicht hinter das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltswirtschaft des Staates zurück.

Im Falle von ernstlichen Zweifeln hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden gesetzlichen Vorschrift ist zwar nach langjähriger höchstrichterlicher Rechtsprechung wegen des Geltungsanspruchs jedes verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes zusätzlich ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Steuer-Rechtsschutzes als erforderlich angesehen worden. Danach ist eine Interessenabwägung zwischen der einer Aussetzung der Vollziehung entgegenstehenden konkreten Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung und den für eine Aussetzung der Vollziehung sprechenden individuellen Interessen des Steuerpflichtigen geboten. Diese Rechtsprechung ist allerdings in jüngerer Zeit dahingehend modifiziert worden, daß die staatlichen Haushaltsinteressen in der Abwägung weniger stark berücksichtigt werden (so BFH-Beschluß vom 23.8.2007, Az. VI B 42/07, BStBl. II 2007, S. 799; vgl. auch Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage 2008, S. 1071).

Auf der Grundlage dieser modifizierten höchstrichterlichen Rechtsprechung sind im Falle der neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung Anhaltspunkte für eine gemeinwohlbegründete Einschränkung des vorläufigen Rechtsschutzes nicht erkennbar. Der (denkbare) Einwand mit der Größenordnung der mit der Neuregelung verbundenen Steuermehreinnahmen ist nicht geeignet, das öffentliche Interesse als vorrangig zu beurteilen. Denn es kann nicht richtig sein, daß das Unrecht nur groß genug sein muß, damit es nicht mehr gutzumachen ist (vgl. so schon *Balke* in: Harzburger Steuerprotokoll 1993, Köln 1994, S. 85, 97; umfassend *Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, Bochumer Dissertation, veröffentlicht 2003, S. 85 ff.).

Ein solcher Haushaltsvorbehalt würde jeden (legislativen) Verfassungsverstoß mit genügender finanzieller Breitenwirkung rechtfertigen. Das wäre ein „*rechtsstaatlich unerträgliches Ergebnis*“ (so

Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Tz. 97), weil im Ergebnis dadurch der individuelle Rechtsschutz auf der Strecke bleiben würde. Im Übrigen werden durch die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung Risiken für die öffentliche Haushaltswirtschaft, die mit der Verplanung bzw. Verausgabung möglicherweise verfassungswidriger Steuern verbunden sind, gerade vermieden (Seer, StuW 2001, S. 3, 17 f. mit weiteren Nachweisen; vgl. auch Seer in Tipke/Lang, a.a.O., S. 1072).

Zudem ist es offensichtlich, daß die neuen gesetzlichen Vorschriften zur Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung - wie bereits ausgeführt - einer erneuten verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht standhalten werden. Das insofern naheliegende Aussetzungsinteresse der Antragsteller wird dadurch verstärkt, daß das Bundesverfassungsgericht, falls es im Sinne künftiger Vorlage- und Aussetzungsbeschlüsse entscheiden sollte, nach seiner bisherigen vorherrschenden Praxis möglicherweise die Nichtigkeit des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes wieder einmal nicht feststellen, sondern die Vorschrift lediglich als grundgesetzwidrig ansehen und dem Gesetzgeber mit geräumiger Frist eine Änderung für die Zukunft aufgeben könnte. So ist es mit den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1995 (Beschuß des 2. Senats des BVerfG vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 165) sowie aus dem Jahre 2006 (Beschuß des 1. Senats vom 7.11.2006, BVerfGE 117, 1) geschehen.

Mit anderen Worten: Bisher hat kein Kläger gegen die Finanzverwaltung wegen verfassungswidriger Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung wirklich gewinnen können. Zwar wurden die kraß unterschiedlichen Bewertungen von Vermögensgegenständen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer wiederholt als verfassungswidrig erkannt. Die jeweiligen (zuviel belasteten) Kläger hatten davon aber nichts; sie mußten aufgrund der verfassungsgerichtlichen Weitergeltungsanordnungen letztlich die verfassungswidrige Erbschaftsteuer tragen.

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die mit Weitergeltungsanordnungen bei verfassungswidrigen gesetzlichen Vorschriften arbeitet, überzeugt nicht (zur Problematik auch *Bendixen*, ZRP 2009, S. 85, 86). Der effektive Rechtsschutz in Steuersachen wird so ausgehöhlt. Deshalb hält der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes – in einem anderen Bereich des Steuerrechts – für erforderlich (vgl. zur Berufspendlerpauschale den Beschluß des Niedersächsischen FG vom 2.3.2007, Az. 7 V 21/07, EFG 2007, S. 773; bestätigt durch BFH-Beschluß vom 23.8.2007, Az. VI B 42/07, BStBl. II 2007, S. 799; mit Einfluß auf die zeitliche Wirkung des BVerfG-Urteils vom 9.12.2008, Az. 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, dort keine Weitergeltungsanordnung u.a. wegen gewährter Aussetzung der Vollziehung). Der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts führte in seiner Entscheidung vom 2.3.2007 Folgendes aus:

*„Vor dem Hintergrund der pro-futuro-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hält das Gericht die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes für notwendig. Gemeint sind die Entscheidungen, die – nach Erschöpfung des Rechtswegs zwangsläufig mit erheblicher Verzögerung – feststellen, eine gesetzliche Regelung sei verfassungswidrig und dem Gesetzgeber weiträumige Übergangsfristen einräumen, um die verfassungswidrigen Regelungen zu beseitigen. Darauf konnte sich der Fiskus in der Vergangenheit mehr und mehr verlassen. Mit der vorliegenden Entscheidung soll frühzeitig verhindert werden, daß der Fiskus womöglich verfassungswidrige Steuern vereinnahmt, verplant und später nicht mehr erstatten muß, so daß der verfassungsrechtliche Rechtsschutz für den Bürger im Ergebnis weitgehend leer läuft“.*

Auf diese Weise hat die Rechtsprechung des Niedersächsischen Finanzgerichts zum vorläufigen Rechtsschutz bei der Berufspendlerpauschale mit dafür gesorgt, daß die (willkürliche) gesetzliche Kürzung der ersten zwanzig Entfernungskilometer (von Anfang an) wieder rückgängig gemacht worden ist. Die Geschichte eines vorläufigen Steuer-Rechtsschutzes wurde so zur Erfolgsgeschichte des Rechts, zur Erfolgsgeschichte des effektiven Rechtsschutzes für den Bürger, weil dort die „pro-futuro-Rechtsprechungspraxis“ des Bundesverfassungsgerichts nicht zur Anwendung kam (vgl. auch den aktuellen Beschluß des 7. Senats des Niedersächsischen

Finanzgerichts vom 2.6.2009, Az. 7 V76/09 zur vorläufigen Berücksichtigung der Arbeitszimmerkosten bei Lehrern, Abruf-Nummer st 240309).

Zwar hat der für Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständige II. Senat des Bundesfinanzhofs noch im Jahre 2003 die Aussetzung der Vollziehung trotz eigenen Vorlage- und Aussetzungsbeschlusses nach Art. 100 GG vom 22.5.2002 (Az. II R 61/99, BStBl. II 2002, S. 598) nicht gewährt (vgl. Beschluß vom 17.7.2003, Az. II B 20/03, BStBl. II 2003, S. 380) und zwar wegen der drohenden Weitergeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts! Wie die neuere Rechtsprechung aus dem Jahre 2007/2008 zeigt, war dies ein Irrtum. Denn Richter, die von der Verfassungswidrigkeit einer steuerlichen Regelung überzeugt sind (= Voraussetzung bei einem Vorlagebeschluß), sollten auch „ernstliche Zweifel“ an der Verfassungsmäßigkeit derselben Regelung haben (= Voraussetzung für Aussetzung der Vollziehung). Eine – wie auch immer gestrickte pro-futuro-Rechtsprechungspraxis – ist kein Prüfkriterium des vorläufigen Rechtsschutzes gemäß § 69 FGO. Zu hoffen bleibt, daß der Rechtsanwendungsirrtum des II. Senats des Bundesfinanzhofs künftig unterbleibt.

## Risiko

Nach gewährter Aussetzung der Vollziehung besteht das Risiko, daß das Bundesverfassungsgericht nach zwei, drei Jahren das neue Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz für verfassungsgemäß erklärt. Dann müßten Erbschaft- und Schenkungsteuern nachgezahlt werden, zuzüglich 6 % Aussetzungszinsen pro Jahr. Umgekehrt besteht aber ein anderes Risiko, wenn sich zu viele Bürger dadurch von Anträgen auf vorläufigen Rechtsschutz abhalten lassen: Dann besteht wieder die Gefahr, daß das Bundesverfassungsgericht – im Falle einer gegen die Neuregelung ausfallenden Entscheidung – die Weitergeltung des verfassungswidrigen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes anordnet. Das wäre ein weiterer Pyrrhussieg.

## Fazit und Ausblick

Auf die jüngsten (guten) Erfahrungen vorläufigen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung) bei der Berufspendlerpauschale und beim häuslichen Arbeitszimmerkann der erbschaft- und schenkungsteuerbelastete Bürger aufbauen. Er sollte nicht allein auf die (bloße) Anfechtung der derzeitigen Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide und auf andere Mittel des Offenhaltens eines Bescheides vertrauen, wie Einspruch, Klage, Revision (Nichtzulassungsbeschwerde), Ruhen des Verfahrens, Verfassungsbeschwerde (oder Vorlagebeschluß durch das Finanzgericht oder den Bundesfinanzhof). Vielmehr sollte er - wie gezeigt - auch den Weg des vorläufigen Rechtsschutzes mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gehen, zunächst beim Finanzamt (§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO), dann beim Finanzgericht (§ 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 FGO).

Nach Wirtschaftsprüfer und Steuerberater *Eckhard Tohde* sollte niemand „*Erbschaft- und Schenkungsteuerveranlagungen rechtskräftig werden lassen*“ (ZSteu 1/2009, S. 2, 3). *Joachim Lang* ruft alle durch die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer benachteiligten Bürger auf, vor den Finanzgerichten zu klagen: „*Je mehr Finanzgerichte mit derartigen Fällen befaßt werden, desto größer ist die Chance, daß das Bundesverfassungsgericht vor einem Revisionsverfahren und damit früher als nach einem halben Jahrzehnt mit dem neuen Recht befaßt wird*“ (DATEV Magazin 2/2009, S. 25, 26).

Hinzuzufügen bleibt: Je mehr vorläufiger Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung) beantragt und von Finanzgerichten gewährt wird, desto größer ist die Chance, daß das Bundesverfassungsgericht Weitergeltungsanordnungen (pro-futuro-Entscheidungen) unterläßt und die Bürger wirklichen effektiven Steuer-Rechtsschutz erfahren.

Und deshalb haben wir für Sie als Arbeitshilfe eine Mustervorlage vorbereitet. Deren Textbausteine können Sie nach individueller Anpassung auf Ihren Fall verwenden, um Ihrem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes mehr Gewicht zu verleihen. **Nutzen Sie diese Arbeitserleichterung, die Sie per Post oder im Internet unter [www.steuerberater-intern-service.de](http://www.steuerberater-intern-service.de) unter der Abruf-Nr. stbi 120950 anfordern können.**