Beschluss vom 22. August 2017, II B 93/16

Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens - Verfassungsmäßigkeit und Auslegung der Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG - Begünstigter Personenkreis

ECLI:DE:BFH:2017:B.220817.IIB93.16.0

BFH II. Senat

ErbStG § 16 Abs 1, ErbStG § 27, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 14 Abs 1 S 1

vorgehend FG München, 11. Oktober 2016, Az: 4 K 603/15

Leitsätze

1. NV: § 27 Abs. 1 ErbStG ist nur anwendbar, wenn bei Personen der Steuerklasse I von Todes wegen Vermögen anfällt, das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben wurde .

2. NV: Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG gebieten keine Gleichbehandlung von Erwerbern unterschiedlicher Steuerklassen .

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 12. Oktober 2016 4 K 603/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist unbegründet.

2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) oder wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.

3 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache zu, wenn die angestrebte Revisionsentscheidung aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt (vgl. BFH-Beschluss vom 2. Februar 2016 X B 95/15, BFH/NV 2016, 732, Rz 9). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es, wenn die in Rede stehende Rechtsfrage bereits durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 732, Rz 9, m.w.N.).

4 b) Die Frage, ob § 27 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) verfassungswidrig ist, weil die Vorschrift ihrem Wortlaut nach nur für mehrfache Erwerbe desselben Vermögens durch Personen der Steuerklasse I gilt, lässt sich anhand der bisherigen Rechtsprechung nur so beantworten, wie das Finanzgericht sie entschieden hat.

5 aa) § 27 Abs. 1 ErbStG gewährt unter näheren Voraussetzungen eine Ermäßigung der Erbschaftsteuer bei einem mehrfachen Erwerb desselben Vermögens. Die Vorschrift ist nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur anwendbar, wenn bei Personen der Steuerklasse I von Todes wegen Vermögen anfällt, das in den letzten zehn Jahren vor dem Erwerb bereits von Personen dieser Steuerklasse erworben wurde.

6 bb) Der BFH hat bereits entschieden, dass eine erweiternde Anwendung des § 27 Abs. 1 ErbStG auf andere Fallgestaltungen, in denen die Voraussetzungen der Steuerklasse I lediglich im Verhältnis zwischen dem

ursprünglichen Vermögensinhaber und dem Letzterwerber erfüllt sind, nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten ist (BFH-Beschluss vom 14. Juli 2011 II B 27/11, BFH/NV 2011, 1881, Rz 6).

7 Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- (Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, unter B.I.3.a cc (2) b, m.w.N.) ergibt sich zwar aus dem Verwandtenerbrecht (Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) und der Erbrechtsgarantie (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG), dass die familiäre Verbundenheit der nächsten Angehörigen zum Erblasser erbschaftsteuerrechtlich zu berücksichtigen und der steuerliche Zugriff bei Familienangehörigen, also insbesondere bei Ehegatten und Kindern, derart zu mäßigen sind, dass diesen der jeweils überkommene Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugutekommt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1881, Rz 7). Diesem Schutzziel trägt aber § 27 ErbStG auch ohne erweiternde Auslegung ausreichend Rechnung. Weder aus dem verfassungsrechtlichen Familienprinzip noch aus dem § 27 ErbStG zugrunde liegenden Gesetzeszweck kann das Verfassungsgebot abgeleitet werden, Letzterwerber der Steuerklasse II solchen der Steuerklasse I allein deswegen gleichzustellen, weil für den Letzterwerber im Verhältnis zum ursprünglichen Vermögensinhaber die Voraussetzungen der Steuerklasse I vorlagen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1881, Rz 7).

8 cc) Entsprechendes gilt, wenn --wie im Streitfall-- die Voraussetzungen der Steuerklasse I lediglich im Verhältnis zwischen Erst- und Letzterwerber, nicht aber im Verhältnis zwischen ursprünglichem Vermögensinhaber und Ersterwerber vorliegen. Es gibt kein verfassungsrechtliches Prinzip, nach dem bei kurzfristig aufeinanderfolgenden Erbfällen Erwerbe unter Beteiligung von Personen der Steuerklasse II wie Erwerbe unter ausschließlicher Beteiligung von Personen der Steuerklasse I besteuert werden müssten.

9 (1) Art. 6 Abs. 1 GG gebietet hinsichtlich der Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG keine erbschaftsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Erwerbern der Steuerklassen I und II.

10 Das Grundrecht schützt die Familie als Gemeinschaft von Eltern und Kindern (BVerfG-Beschlüsse vom 18. April 1989 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81, unter B.I.1.; vom 24. Juni 2014 1 BvR 2926/13, BVerfGE 136, 382, unter B.II.1.a cc (1), und BFH-Beschluss vom 27. September 2012 II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, Rz 72). Der Schutz des Familiengrundrechts beschränkt sich aber nicht allein auf die Gemeinschaft von Eltern und Kindern. Bestehen zwischen nahen Verwandten tatsächlich von familiärer Verbundenheit geprägte engere Beziehungen, sind diese ebenfalls vom Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG umfasst (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 136, 382, unter B.II.1.a cc (1). So räumt Art. 6 Abs. 1 GG z.B. nahen Verwandten das Recht ein, bei der Entscheidung über die Auswahl eines Vormunds oder Ergänzungspflegers in Betracht gezogen zu werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 136, 382, unter B.II.1.a cc (2).

11 Das durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützte familiäre Näheverhältnis hat der Gesetzgeber bei der Erbschaftsteuer bereits in ausreichender Weise durch unterschiedliche Steuerklassen (§ 15 ErbStG), Freibeträge (§ 16 ErbStG) und Steuerbefreiungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG) berücksichtigt. Selbst der sich auf familiäre Bindungen erstreckende Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG gebietet es nicht, alle Verwandten der Steuerklassen I und II erbschaftsteuerrechtlich gleich zu behandeln. Insbesondere gibt es keinen verfassungsrechtlichen Grund dafür, zumindest Geschwister (Steuerklasse II), wenn sie kinderlos sind, den Personen der Steuerklasse I gleichzusetzen. Die familiäre Bindung wird durch eine höhere Besteuerung von Erwerben durch Personen der Steuerklasse II nicht beeinträchtigt.

12 (2) Aus Art. 3 Abs. 1 GG lässt sich ebenfalls nicht ableiten, dass Erwerber der Steuerklassen I und II die Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG gleichermaßen erhalten müssten. Die unterschiedliche Behandlung geht nicht über den dem Gesetzgeber zustehenden weiten Gestaltungsspielraum bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer hinaus (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, Rz 73). Die Begünstigung mehrmaliger Erwerbe desselben Vermögens durch Personen der Steuerklasse I ist wegen des besonderen Näheverhältnisses der jeweiligen Erwerber zum Erblasser gerechtfertigt. Insoweit liegt ein hinreichender Differenzierungsgrund dafür vor, dass die Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG nur bei mehrmaligen Erwerben zwischen Personen der Steuerklasse I gewährt wird. Der Ausschluss der Steuerermäßigung bei Beteiligung von Personen der Steuerklasse II verstößt nicht gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung und insbesondere nicht gegen die folgerichtige Ausgestaltung der Erbschaftsteuerbelastung.

13 (3) Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG erfordert ebenfalls keine andere Auslegung des § 27 ErbStG.

14 Die dem Gesetzgeber in Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG übertragene Bestimmung von Inhalt und Schranken des Erbrechts eröffnet ihm hinsichtlich der Erbschaftsteuer im Rahmen der Garantie des Privaterbrechts eine weitreichende

Gestaltungsbefugnis. Die Erbrechtsgarantie gewährleistet nicht das (unbedingte) Recht, den gegebenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen; die Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Einschränkung des Erbrechts sind --weil sie an einen Vermögensübergang anknüpfen-- weitergehend als die zur Einschränkung des Eigentums (BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, unter C.I.2.a cc, und BFH-Beschluss vom 6. November 2006 II B 37/06, BFH/NV 2007, 242, Rz 11).

15 Die zeitlich hintereinander erfolgte mehrfache Besteuerung desselben Vermögens aufgrund mehrerer Erwerbe durch unterschiedliche Personen verletzt nicht die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG. Insoweit ist jeder Erwerb gesondert zu betrachten; jeder Erwerb unterliegt nur einmal der Erbschaftsteuer. Zudem ist aus Art. 14 GG nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze im Sinne eines "Halbteilungsgrundsatzes" abzuleiten; selbst eine Gesamtbelastung von (rund) 60 % des erworbenen Vermögens verstößt nicht gegen das Übermaßverbot (BVerfG-Beschlüsse vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97; vom 7. April 2015 1 BvR 1432/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 695; BFH-Urteil vom 6. Dezember 2016 I R 50/16, BFHE 256, 122, BStBl II 2017, 324, Rz 20). Ungeachtet dessen liegt im Streitfall die Gesamtbelastung des von der Schwester der Erblasserin stammenden Nachlasses mit Erbschaftsteuer bei unter 50 %. Damit unterschreitet die für beide Erwerbe festgesetzte Erbschaftsteuer deutlich eine Gesamtbelastung von (rund) 60 % des erworbenen Vermögens. Eine konfiskatorische Steuerbelastung der zwei Erwerbe ist insoweit nicht gegeben.

16 c) Aus denselben Gründen ist auch der in § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG geregelte Freibetrag von 20.000 € für Personen der Steuerklasse II verfassungsgemäß.

17 aa) Der BFH hat bereits entschieden, dass die erbschaftsteuerrechtliche Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III im Jahr 2009 nicht verfassungswidrig ist (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, Rz 70, und BFH-Urteil vom 20. Januar 2015 II R 9/11, BFH/NV 2015, 693). Diese Entscheidung betraf auch den im Jahr 2009 geltenden Freibetrag für Personen der Steuerklasse II in Höhe von 20.000 €. Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, nähere Verwandte besser zu stellen als fernere Verwandte. Lediglich aus Art. 6 Abs. 1 GG lässt sich entnehmen, dass Kinder besser gestellt werden müssen als andere Verwandte (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, unter C.I.2.b aa; BFH-Beschluss in BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, Rz 72).

18 Die gesetzliche Regelung, wonach allen Angehörigen der Steuerklasse II ein einheitlicher Freibetrag von 20.000 € zusteht, obwohl den Erwerbern der Steuerklasse I je nach ihrem Näheverhältnis zum Erblasser unterschiedliche Freibeträge zustehen (§ 16 Abs. 1 ErbStG), verstößt nicht gegen das in Art. 3 GG verfassungsrechtlich verankerte Prinzip der Folgerichtigkeit. Es steht dem Gesetzgeber aufgrund seines Spielraums bei der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer frei, die Verwandten der Steuerklasse II hinsichtlich des Freibetrags einheitlich zu behandeln und den Freibetrag nicht nach dem Näheverhältnis in unterschiedlicher Höhe zu gewähren. Die gesetzgeberische Entscheidung, bei den Personen der Steuerklasse I zu differenzieren, führt nicht dazu, dass diese oder eine ähnliche Differenzierung zwingend auch bei den Personen der anderen Steuerklassen durchgehalten werden müsste.

19 bb) Im Übrigen ist nicht ersichtlich, inwieweit die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) durch den nach ihrer Auffassung zu niedrigen Freibetrag für den Erwerb ihrer Mutter beschwert ist.

20 Die Klägerin hat bei der Erbschaftsteuererklärung für ihren Erwerb nach dem Ableben ihrer Mutter eine Forderung in Höhe von 1.683.750 € und als Nachlassverbindlichkeit eine darauf entfallende Erbschaftsteuerschuld von 505.125 € angegeben. Diese Forderung und die Erbschaftsteuer betreffen den Erwerb der Mutter nach dem Ableben deren Schwester, weil beim Ableben der Mutter der von deren Schwester stammende Nachlass noch nicht abgewickelt war. Für den Erwerb der Mutter war ein Freibetrag von 20.000 € zu gewähren, weil die Mutter als Erwerberin zur Steuerklasse II gehörte. Der von der Klägerin geltend gemachte höhere Freibetrag für den Erwerb der Mutter würde dazu führen, dass die als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigte Erbschaftsteuerschuld der Mutter niedriger und deshalb die Erbschaftsteuer der Klägerin im Ergebnis höher als im angefochtenen Steuerbescheid festzusetzen wäre. Die sich auf den Nachlass ihrer Tante beziehende zivilrechtliche Forderung würde sich durch die Berücksichtigung eines höheren Steuerfreibetrags nicht ändern. Aus diesen Gründen kann dahinstehen, ob die Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Erwerb der Mutter bereits bestandskräftig ist.

21 d) Die Revision ist auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen, da es sich bei dem Erfordernis einer Revisionsentscheidung zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) um einen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 22. August 2011 III B 192/10, BFH/NV 2011, 2043).

22 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

23 3. Die Entscheidung ergeht im Übrigen gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne Angabe weiterer Gründe, insbesondere ohne Darstellung des Tatbestands.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de