

Paluka
Sobola



Partner
Rechtsanwälte

Newsletter Erbrecht

Januar 2007

Thema:

Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31.01.2007:

Begünstigung von Grundbesitz und anderen Vermögensarten ist verfassungswidrig

Paluka Sobola & Partner

Neupfarrplatz 10
93047 Regensburg

Tel. 0941 58 57 1-0
Fax 0941 58 57 1-14

info@paluka.de
www.paluka.de

Newsletter Erbrecht

Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31.01.2007 – Fazit:
Bewertung aller Vermögensarten künftig verkehrswertorientiert

Mit unserem Newsletter für Erbrecht im Januar 2007 informieren wir Sie über die aktuelle Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 31.01.2007.

Die Entscheidung wurde nicht nur in Fachkreisen seit langem erwartet. Grundstücksbesitzer sind seit langer Zeit verunsichert, wie ihr Vermögen bezogen auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer künftig bewertet wird. Werden die (noch) geltenden Freibeträge ausreichen? Sollte schon im Wege vorweggenommener Erbfolge aus steuerlichen Gründen Vermögen übertragen werden? Das Bundesverfassungsgericht hat mit dem heutigen Urteil für Klarheit gesorgt und einen eindeutigen Auftrag an den Gesetzgeber erteilt. Dieser muss bis spätestens zum 31.12.2008 eine Neuregelung treffen. Das bisher geltende Recht bleibt bis zur Neuregelung anwendbar.

Regensburg, den 31.01.2007
RAin Specht



Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 mit der Abfassung der schriftlichen Gründe vom 31.07.2007:

I. Ausgangsverfahren

Im Ausgangsverfahren hatte der Bundesfinanzhof darüber zu befinden, wie der Anspruch auf Übertragung des Eigentums an einer Eigentumswohnung bei Erwerb von Todes wegen zu bewerten ist. In dem Fall hatte die mittlerweile Verstorbene (= Erblasserin) eine noch zu errichtende Eigentumswohnung zu einem Preis von 343.000 DM erworben. Die Wohnung wurde fertiggestellt und der Erblasserin übergeben. Der Kaufpreis war bereits bezahlt. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte jedoch erst nach dem Tod der Erblasserin. Die Erbin hatte damit einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an der Wohnung.

Damit stand die Frage des für die Erbschaftsteuer anzusetzenden Wertes im Raum. Das Finanzamt setzte nicht den günstigeren (Steuer-)Wert der Wohnung selbst, sondern den Kaufpreis an. Nachdem die Erbin gegen diesen Bescheid Einspruch einlegte, wurde das Finanzgericht mit der Sache befasst. Dieses wiederum legte der Besteuerung den Bedarfswert der Eigentumswohnung zu Grunde, mit der Begründung, die Erbin habe das Anwartschaftsrecht der Erbin erworben. Hiergegen legte das Finanzamt Revision ein. Der dann befasste Bundesfinanzhof hat das Verfahren mit Beschluss vom 22.05.2002 ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Gegenstand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts war damit die Frage, ob § 19 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit den bewertungsrechtlichen Vorschriften gegen das grundgesetzliche Gleichheitsgebot verstößt. Denn das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wendet einen einheitlichen Steuertarif auf alle Erwerbsvorgänge an und bestimmt, dass zur Bewertung des einzelnen Erwerbsgegenstands die Regelungen des Bewertungsgesetzes Anwendung finden. Im Regelfall soll dies der sogenannte „gemeine Wert“, also der Verkehrswert sein. Allerdings gibt es im Bewertungsgesetz zahlreiche andere Anknüpfungspunkte. So wird z. B. bei Barvermögen der Nominalwert angesetzt. Bei Grundbesitz dagegen kommt das Ertragswertverfahren zur Anwendung.

II. Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts

Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden, Zweckzuwendungen und Familienstiftungen. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers. Ausgenommen sind Steuerbefreiungen.

Unabhängig aus welchen Vermögensarten sich die Schenkung oder der Erwerb von Todes wegen zusammensetzt (z. B. Betriebsvermögen, Barvermögen, Grundvermögen) gilt – unterteilt in drei Steuerklassen abhängig vom jeweiligen Verwandtschaftsgrad – ein progressiver Vomhundertsatz des Erwerbs als Steuertarif. Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz unterscheidet demnach nicht, welche Vermögensart vorliegt. Vielmehr verweist es auf das Bewertungsgesetz, das die Bewertung der Vermögensarten regelt. Regelfall ist dabei der gemeine Wert, also der Verkehrswert, § 9 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG).

Die Tarifvorschrift des § 19 ErbStG sieht einen einheitlichen Steuertarif vor, der sich nur nach Verwandtschaftsgrad und der Höhe des Erwerbs staffelt. **Der Erwerbsgegenstand selbst wird jedoch je nach Vermögensart unterschiedlich bewertet.** Solche gleichheitswidrigen Vorschriften über die Ermittlung des jeweiligen Wertes führen nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts zwangsläufig zu einem gleichheitswidrigen Steuertarif.

1. Betriebsvermögen

Bis dato gilt hier, dass der Betrieb nach den durch § 12 Abs. 5 ErbStG in Bezug genommenen Bewertungsvorschriften als Einheit betrachtet wird. Sämtliche Wirtschaftsgüter werden einzeln bewertet, addiert und um Verbindlichkeiten gekürzt. Dabei wird jedoch nicht der Teilwert – also der Wert, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtpreises für das einzelne Wirtschaftsgut zahlen würde, sondern in der Regel der Steuerbilanzwert angesetzt. Ausgenommen sind Betriebsgrundstücke, Wertpapiere, Anteile und Genussscheine an Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen.

Gerade dieser Ansatz des Steuerbilanzwertes stelle eine Ungleichbehandlung dar. Denn die dabei relevanten Rechengrößen spiegelten nicht den wahren Wert eines Wirtschaftsguts wider. Zudem erzeuge der Ansatz der Steuerbilanzwerte nicht kontrollierbare Begünstigungseffekte, da die entlastende Wirkung immer davon abhängig, in welchem Umfang der Unternehmer stille Reserven angesammelt habe.

Das Bundesverfassungsgericht kommt daher zu dem Ergebnis, dass die Begünstigung des Betriebsvermögens durch Ansatz der Steuerbilanzwerte, sachbezogenen Freibetrag und Bewertungsabschlag in der Summe zu einer gleichheitswidrigen Privilegierung des Betriebsvermögens führen. Auch der Einwand, die erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung gefährde die Betriebsfortführung, sei nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nicht haltbar, da hier nicht das Unternehmen, sondern der Erwerber in Anspruch genommen werde.

2. Anteile an Kapitalgesellschaften

Auch hier würden in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise lediglich die Steuerbilanzwerte als Bemessungsgrundlage herangezogen. Zudem würde hier eine Ungleichbehandlung von börsennotierten und nicht börsennotierten Anteilen vorgenommen. Erstere wären nach dem Kurswert zum Stichtag zu bemessen. Für zweiteere gebe es dagegen keine Möglichkeit einer verkehrswertorientierten Bewertung.

Zudem wurde gerügt, dass die zusätzlichen Begünstigungen wie sachbezogener Freibetrag und Bewertungsabschlag nicht beim Erwerber, sondern an Anteilsgröße des Schenkers oder Erblassers anknüpfen.

Insgesamt fehle es hier an einem sachlichen Grund für die Unterbewertung der nicht notierten Anteile, dem Freibetrag und dem verminderten Wertansatz, die zu einer pauschalen Entlastung des Erwerbers führen.

3. Grundvermögen

Speziell für die Bewertung des Grundvermögens unterscheidet das Bundesverfassungsgericht bebauete, unbebaute und mit einem Erbbaurecht belastete Grundstücke.

Bei der Bewertung des unbebauten Grundbesitzes nach § 145 Abs. 3 BewG mit 80 % des Bodenrichtwertes sei das Bewertungsverfahren verfassungsrechtlich unbedenklich.

Dagegen verstoße das auf dem Ansatz des einheitlichen Faktors von 12,5 der durchschnittlichen Jahressollmiete der letzten drei Jahre beruhende „vereinfachte“ Ertragswertverfahren gegen den Gleichheitsgrundsatz. Denn dieses Bewertungsverfahren führe in den meisten Fällen zu einer Bewertung unterhalb der am Grundstücksmarkt feststellbaren Werte. In nicht wenigen Fällen würde deutlich weniger als die Hälfte des Mittelwerts erreicht.

Für diese unterschiedliche Behandlung fehle es nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts an einer ausreichenden Rechtfertigung. Zwar würde immer wieder angeführt, der durch Schenkung erworbene Grundbesitz würde nicht veräußert, sondern zu eigenen Zwecken benutzt, sodass der Ansatz des Verkehrswertes unangemessen sei. Allerdings überzeuge dies eben so wenig wie der Einwand, Grundbesitz habe eine höhere Sozialbindung und ist in der Regel mit öffentlich-rechtlichen Auflagen oder Belastungen durch Grundsteuer verbunden. Denn entscheidend sei der objektive Wert des Erwerbs. Dieser liege im gemeinen Wert. Schließlich fänden derartige Belastungen Berücksichtigung bei der Kaufpreisfindung.

Auch bezüglich der mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücke kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, dass hier u. a. wegen der Anknüpfung an den vertraglich festgelegten Erbbauzins ohne Berücksichtigung der Restlaufzeit des Erbbaurechts, ein Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze gegeben ist.

4. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Nach der bisherigen Gesetzeslage wird zwischen Wohnteil und Betriebsteil differenziert. Es werden jeweils Einzelwerte ermittelt, die zusammen den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert bilden (§ 144 BewG).

Für Betriebswohnungen und Wohnteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gelten die beim Grundvermögen dargestellten Bewertungsgrundsätze für Wohngrundstücke. In Abweichung dazu gilt bei der Mindestbewertung, dass höchstens das Fünffache der bebauten Fläche anzusetzen ist. Zudem ist ein 15%iger Wertabschlag vorgesehen, wenn eine räumliche Verbindung von Wohnteil/Betriebswohnung und Hofstelle gegeben ist.

Beim Betriebsteil dagegen gilt bislang das Ertragswertverfahren, § 142 BewG. Da sich der Ertragswert allein aus Grund und Boden ergibt und alle sonstigen der landwirtschaftlichen Nutzung dienenden Wirtschaftsgüter als miterfasst gelten, wird auf den Wert des einzelnen Wirtschaftsgut keine Rücksicht genommen. Die gilt auch für Tierbestände in den Grenzen des § 51 BewG.

Insgesamt kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, dass die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit nur 10 % des Verkehrswerts den verfassungsrechtlichen Grundsätzen entspreche. Weitergehende Begünstigungen dieses Vermögens durch sachbezogenen Freibetrag und Bewertungsabschlag seien jedoch nicht gerechtfertigt. Zudem sei nicht hinnehmbar, dass bis dato keine Regelung bestehe, die bei zeitnaher Veräußerung des Vermögens eine Besteuerung nach den Verkehrswerten vorsehe.

Ausblick:

Künftig muss der sogenannte „gemeine Wert“, also der Verkehrswert als Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung bei Schenkungen und Erwerb von Todes wegen gelten. Bisher bestehende Begünstigungen wie sachbezogene Freibeträge und Bewertungsabschläge werden durch Neuregelungen ersetzt werden müssen. Das Gesetz zur Reform der Erbschaftsteuer und Erleichterung der Unternehmensnachfolge ist bereits auf dem Weg. Die Neufassungen im Bewertungsgesetz müssen nun folgen. Ob sinnvoller Weise beide Gesetzesvorhaben auch tatsächlich parallel laufen und gemeinsam in Kraft treten werden, darf bezweifelt werden.

Rechtssicherheit besteht vorläufig nur solange, bis die Neuregelungen in Kraft treten werden. Spätestens ab 01.01.2009 werden die neuen Bewertungsvorschriften nach Maßgabe dieses Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts mit deutlichen Nachteilen im Vergleich zur derzeitigen Rechtslage in Kraft treten.

Wer sich bereits mit dem Gedanken an die vorweggenommene Erbfolge insbesondere auch vor dem Hintergrund der Ausschöpfung der Freibeträge alle zehn Jahre beschäftigt hat, sollte nicht mehr lange zögern. Nur Übertragungen, die noch vor der Gesetzesnovellierung vollzogen sind, werden nach den bisher geltenden Vorschriften bewertet werden.

Zwar wird seitens des Gesetzgebers bereits abgewiegelt, dass Nachteile bei der Bewertung durch Anhebung der persönlichen Freibeträge abgefedert werden könnten. Angesichts der Tatsache, dass ein nicht unerheblicher Teil des Steueraufkommens aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Kassen der Länder fließt, ist mit derlei Entlastungen jedoch kaum zu rechnen.

