

Die Mandanten-Information

BVerfG-Beschluss zur „Erbchaftsteuer“

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

nach fast fünf Jahren hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit dem am 31. 1. 2007 veröffentlichten Beschluss v. 7. 11. 2006 zu einem Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs Stellung bezogen. Darin haben die Verfassungsrichter radikaler als vielfach erwartet das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in seiner derzeitigen Ausgestaltung als verfassungswidrig verworfen. Nachfolgend informieren wir Sie über wichtige Einzelheiten der Entscheidung.

I. Die Entscheidung

Das BVerfG stellt in seinem Beschluss fest, dass die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs verfassungswidrig ist. Denn sie knüpft an Werte an, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes des Grundgesetzes nicht genügt. Der Gesetzgeber ist nun verpflichtet, **spätestens bis zum 31. 12. 2008** eine **Neuregelung** zu treffen. Bis zur dieser Neuregelung ist das bisherige Recht weiter anwendbar.

Damit kommt es auch **nicht** zu einer **Rückwirkung** bei der Beurteilung bereits vollzogener Schenkungen oder erfolgter Erbfälle. Die auf allen Erbschaft-/Schenkungssteuerbescheiden der letzten Jahre angebrachten **Vorläufigkeitsvermerke** der Finanzverwaltung sind ohne rechtliche Bedeutung. Es besteht uneingeschränkter Vertrauensschutz.

II. Zweistufiges Verfahren: geänderter Maßstab für die zukünftige Bewertung

Ausgangspunkt der Entscheidung ist die Feststellung des BVerfG, dass auf der **ersten Stufe** – im Rahmen der Bewertung – **alle Vermögensgegenstände** in einem **Annäherungswert an den gemeinen Wert** (= Einzelveräußerungspreis) erfasst werden müssen.

Denn derzeit gilt, dass Wertpapier- und Barvermögen erb- und schenkungsteuerlich mit dem Veräußerungspreis angesetzt werden, während z. B. bei Grund- oder Betriebsvermögen nur 20 % bis 80 % des wahren Werts bei der Ermittlung der für die Erbschaft- und Schenkungssteuer relevanten Bemessungsgrundlage Berücksichtigung finden. Die für erb- und schenkungssteuerliche Zwecke anzuwendenden Bewertungsverfahren sind daher weitgehend verfassungswidrig.

Hiervon ausgenommen sind einige Erwerbe, die schon bislang mit dem gemeinen Wert bewertet wurden: börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften bzw. Anteile, deren Verkauf weniger als ein Jahr zurückliegt, Barvermögen, Wertpapiere und ausländisches Vermögen.

Der Gesetzgeber ist daher aufgefordert, ein **neues Bewertungsverfahren** für die folgenden Erwerbe vorzugeben:

- Betriebsvermögen,
- nicht börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften,
- Grundbesitz sowie
- land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Darüber hinaus haben die Verfassungsrichter jedoch klargestellt, dass es dem Gesetzgeber auf einer **zweiten Stufe** – bei der Ermittlung der Steuerhöhe – weiterhin möglich ist, **Verschonungsregelungen** (durch einen differenzierten Steuersatz oder besondere Freibeträge) vorzusehen. Aufgrund der Bewertung mit dem gemeinen Wert drohende

Die Mandanten-Information

Steuermehrbelastungen sind daher nicht in jedem Falle zwingend. Liegen für eine Begünstigung ausreichende Gemeinwohlgründe vor, muss diese aber wiederum gleichheitsgerecht ausgestaltet sein, damit sie ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintritt.

III. Einzelne Bewertungsverfahren auf dem Prüfstand

1. Betriebsvermögen

Nach der derzeitigen gesetzlichen Regelung werden die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter mit ihrem Steuerbilanzwert angesetzt (§ 109 Abs. 1 BewG). Dies ist nach Ansicht der Verfassungsrichter nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

Hintergrund ist, dass beispielsweise durch die Wahl von degressiver oder linearer Abschreibung, Sofortabschreibungen oder erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie spätere Wertsteigerungen sog. stille Reserven gebildet werden, die bei der Bewertung des Betriebsvermögens nicht berücksichtigt werden. Darüber hinaus wird der Firmenwert nicht in die Bewertung mit einbezogen. Daraus folge regelmäßig, dass der Steuerwert gerade bei ertragsstarken Unternehmen weit hinter dem gemeinen Wert zurückbleibe, weil der den Wert bestimmende Faktor des Ertrags keine Berücksichtigung finde. Dies führe mit hoher Wahrscheinlichkeit – wenn auch nicht in allen Fällen – zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Steuerwert.

Da darüber hinaus auch ein Freibetrag in Höhe von 225.000 € sowie ein Bewertungsabschlag von 35 % gewährt werden, werden nach Ansicht des BVerfG Übergänge von kleineren und mittleren Betriebsvermögen weitgehend von der Erbschaftsteuer verschont und der Erwerb größerer Betriebsvermögen im Vergleich zu sonstigem Vermögen nur zu einem geringen Teil belastet. Die erzielte Begünstigungswirkung bewirke keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerentlastung. Sie trete vielmehr völlig ungleichmäßig und folglich **willkürlich** ein.

Der gemeine Wert von Betriebsvermögen ist nach der Entscheidung künftig nach der **Ertragswertmethode unter Berücksichtigung des Substanzwerts** zu ermitteln. Hierbei wird der aufgrund einer Prognose künftig erzielbare Ertrag mittels eines Kapitalisierungszinssatzes auf den Bewertungsstichtag abgezinst, wobei der Zinssatz sich nach einer Vergleichskapitalanlage bestimmt. Die Methode geht also davon aus, dass ein potenzieller Käufer den Kaufpreis danach bemessen würde, wie viel Kapital er anderweitig anlegen müsste, um denselben Ertrag zu erwirtschaften. Darüber hinaus werden die sog. **Discounted Cash Flow-Verfahren** zugelassen. Grundlage dieser Wertermittlungsmethode ist der geschätzte Barwert der künftig zu erzielenden Überschüsse des betriebsnotwendigen Vermögens.

2. Grundvermögen

Auch beim Grundvermögen genügt nach Ansicht des BVerfG die erbschaftsteuerliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage bereits auf der Bewertungsebene nicht

den Anforderungen des Gleichheitssatzes. Zwar räumt das Gericht ein, dass es für Grundvermögen keinen absoluten und sicher realisierbaren Marktwert gebe, sondern allenfalls ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte bilden. Dabei sei von einer **Streubreite von +/- 20 % der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt** auszugehen, innerhalb derer ein festgestellter Verkehrswert als noch vertretbar angesehen werde. Jedoch werde sowohl bei unbebauten als auch bei bebauten Grundstücken eine Annäherung an den gemeinen Wert nicht erreicht.

Bislang errechnet sich der Wert eines **bebauten Grundstücks** wie folgt: tatsächlich erzielte Jahresmiete multipliziert mit dem Faktor 12,5. Hierbei wird weder die Grundstücksart noch die Lage des Grundstücks berücksichtigt.

Bei der Ermittlung des Werts eines **unbebauten Grundstücks** nach der Rechtslage bis zum 31. 12. 2006, der dem BVerfG-Beschluss v. 7. 11. 2006 zugrunde lag, waren noch die Bodenrichtwerte von 1996 wesentlicher Faktor. Insoweit hat der Gesetzgeber jedoch bereits durch das **Jahressteuergesetz 2007** geregelt, dass die Grundbesitzwerte künftig nach den Wertverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt festzustellen sind.

3. Anteile an Kapitalgesellschaften

Nach geltender Rechtslage ist bei der Bewertung nicht börsennotierter Kapitalgesellschaftsanteile das sog. Stuttgarter Verfahren anzuwenden. Das BVerfG hat nun dieses gesetzlich nicht geregelte, aber in der Praxis allgemein anerkannte Verfahren, als **ungeeignete Wertermittlungsmethode** gewertet.

4. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

In Bezug auf die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen ist zwischen Betriebsteil, Wohnteil und Betriebswohnungen zu unterscheiden:

- Für die gleichheitswidrige **Bewertung von Wohnteil und Betriebswohnungen** verwies das BVerfG auf seine Ausführungen zum Grundvermögen.
- Hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der **Bewertung des Betriebsteils** stellt das Gericht darauf ab, dass Wertmaßstab hierfür nicht der gemeine Wert, sondern der Ertragswert sei. Allein dies stelle einen Verstoß gegen die Pflicht des Gesetzgebers zur folgerichtigen Ausgestaltung der Belastungsentscheidung dar und sei deswegen mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.

Hinzu komme, dass der Wert der mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden nicht in entsprechendem Umfang gekürzt werde, obwohl der sich aus Betriebsteil, Wohnteil und Betriebswohnungen zusammensetzende Grundbesitzwert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 144 BewG) im Durchschnitt lediglich **rund 10 % des Verkehrswerts** erreiche. Der Abzug der Schulden mit ihrem Verkehrswert führe zu einem **überproportionalen Verrechnungs- oder Begünstigungseffekt**, durch den der „Nettowert“ des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Vergleich zu Vermögen, das mit dem gemeinen Wert bewertet wird, weiter abgesenkt werde.