

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zum Erbschaftsteuerrecht und dessen Auswirkungen auf die Erbschaftsteuerreform

1. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts

In seinem Beschluss vom 7. November 2006 hat das Bundesverfassungsgericht das geltende Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig erklärt (Aktenzeichen: 1 BvL 10/02). In dem Rechtsstreit ging es um die Erbschaftsteuer für eine Wohnung, die die Klägerin von ihrer Tante geerbt hatte. Zwar hatte die Tante den Kaufpreis für die Wohnung entrichtet, war jedoch gestorben, bevor sie im Grundbuch eingetragen werden konnte. Rechtlich erbte die Klägerin daher nicht die Wohnung, sondern nur den Anspruch darauf. Das zuständige Finanzamt bewertete den Anspruch mit dem Nennwert des Kaufpreises für die Wohnung. Hätte die Klägerin dagegen direkt die Wohnung geerbt, wäre diese nach den Bewertungsregeln für Immobilien niedriger bewertet worden und die Steuerlast für die Klägerin wesentlich geringer gewesen. Dagegen wendete sich die Klägerin.

Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts verstößt das Erbschaftsteuergesetz gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG, weil der Wert der verschiedenen vererbten oder verschenkten Wirtschaftsgüter (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftliche Betriebe) auf unterschiedliche Art ermittelt und auf diese unterschiedlichen Werte ein einheitlicher Steuersatz angewendet werde. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts werde dem Gleichheitssatz nur dann Genüge getan, wenn die Bewertung der unterschiedlichen Wirtschaftsgüter einheitlich zu ihrem Verkehrswert (so genannter „gemeiner Wert“) erfolge. Der Gesetzgeber sei zwar in der Wahl der Wertermittlungsmethode grundsätzlich frei, müsse aber sicherstellen, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss die unterschiedlichen Bewertungsmethoden im Einzelnen betrachtet und im Wesentlichen folgende Punkte kritisiert:

Die Wirtschaftsgüter des **Betriebsvermögens** würden nach dem geltenden Recht überwiegend mit ihrem Steuerbilanzwert angesetzt. Dieser bleibe jedoch in der Regel weit hinter dem Verkehrswert zurück. Der Steuerbilanzwert könne durch bilanzpolitische Maßnahmen wie zum Beispiel die Wahl von degressiver oder linearer Abschreibung, Sofort- oder Sonderabschreibungen gemindert werden. Außerdem blieben immaterielle Wirtschaftsgüter wie der Geschäfts- oder Firmenwert eines Unternehmens bei der Bewertung unberücksichtigt. Die durch den Ansatz der Steuerbilanzwerte in der Regel eintretende Begünstigungswirkung trete nicht zielgerichtet, sondern völlig ungleichmäßig und damit willkürlich ein.

Die Bewertung von **Anteilen an Kapitalgesellschaften** erfolge, sofern der Wert nicht aus einem Börsenkurs oder aus Verkäufen ableitbar ist, anhand der Steuerbilanzwerte unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Unternehmens. Auch hier komme es aufgrund der Vielzahl der Bilanzierungsmöglichkeiten zu stark voneinander abweichenden Steuerwerten, die im Regelfall erheblich hinter dem Verkehrswert zurückblieben.

Beim **Grundvermögen** würden die gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsmethoden ebenfalls zu gleichheitswidrigen Ergebnissen führen. **Bebaute Grundstücke** seien nach einem vereinfach-

ten Ertragswertverfahren zu bewerten. Danach werde die durchschnittliche Jahresmiete mit einem einheitlichen Vervielfältiger multipliziert, ohne dass dabei Art oder Lage des Grundstücks Berücksichtigung finde. Als Folge würden die Steuerwerte in erheblichem Umfang zwischen weniger als 20 % und über 100 % des Verkehrswertes differieren. Die Bewertung **unbebauter Grundstücke** erfolge nach der bis Ende 2006 geltenden gesetzlichen Regelung auf Grundlage der Wertverhältnisse zum 01.01.1996. Eine zeitnahe, dem Verkehrswert entsprechende Bewertung sei nicht möglich, da Preisentwicklungen auf dem Grundstücksmarkt unberücksichtigt blieben. **Erbaurechte und mit Erbaurechten belastete Grundstücke** würden ebenfalls nach einem schematisch starren Verfahren bewertet. Der jährliche Erbbauzins werde mit einem feststehenden, einheitlichen Faktor multipliziert, was in einer Vielzahl der Fälle zu einem erheblich vom Verkehrswert abweichenden Steuerwert führe.

Bei **land- und forstwirtschaftlichem Vermögen** schließlich bemesse sich der Wert des Betriebsteils nach seinem Ertragswert, die Bewertung von Wohnteil und Betriebswohnungen entspreche derjenigen beim Grundvermögen, so dass es auch hier zu drastisch vom Verkehrswert abweichenden Steuerwerten komme.

2. Konsequenzen für die Praxis

Das Bundesverfassungsgericht hat das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht als nichtig, sondern „nur“ als verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung und Umsetzung seiner Vorgaben bis zum 31.12.2008 eingeräumt. Bis dahin ist das geltende Erbschaftsteuerrecht weiter anwendbar, so dass die bis zu diesem Zeitpunkt erfolgten Erbschaften und Schenkungen nach den bisherigen Bewertungsvorschriften zu beurteilen sind.

Bis zur gesetzlichen Neuregelung bleibt es somit bei der überwiegenden Begünstigung von Betriebsvermögen (insbesondere bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen) und Immobilien. Die Änderung der Bewertungsvorschriften für diese Vermögensarten dürfte zu einer höheren Erbschafts- und Schenkungssteuerbelastung führen. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss darauf hingewiesen, dass der Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände durch Erbschaft oder Schenkung auch weiterhin begünstigt werden kann, sofern dies durch gewichtige Gemeinwohlgründe gerechtfertigt ist und dem Gleichheitssatz dabei Rechnung getragen wird.

3. Auswirkungen auf die begonnene Erbschaftsteuerreform

Die Bundesregierung hat am 25.10.2006 den Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge verabschiedet. Ziel der damit verbundenen Reform des Erbschaftsteuerrechts ist es, die Generationenfolge in Unternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu entlasten. Unternehmen sollen damit erhalten und Arbeitsplätze gesichert werden. Kernstück des Gesetzesentwurfs ist die Einteilung der Wirtschaftsgüter in steuerlich begünstigtes Vermögen (z.B. produktives Betriebsvermögen, Anteile von mehr als 25% an einer Kapitalgesellschaft, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, soweit es nicht Dritten überlassen wurde) und nicht begünstigtes Vermögen (nicht produktives Betriebsvermögen, Anteile an einer Kapitalgesellschaft von 25% oder weniger). Die auf das begünstigte Vermögen entfallende Erbschaftsteuer wird für die Dauer von zehn Jahren gestundet. Von dieser gestundeten Steuer erlischt zum Ende eines jeden Jahres ein Teilbetrag von 1/10, so dass nach Ablauf von zehn Jahren völlige Steuerfreiheit eintritt. Der Erwerb von begünstigtem Vermögen im Wert von bis zu 100.000 € ist generell steuerfrei. Für nicht begünstigtes Vermögen wird demgegenüber die normale Steuer ohne Entlastung erhoben.

Zur Bewertung des Vermögens enthält der Gesetzesentwurf keine Neuregelungen, da insoweit die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewartet werden sollte. Ob und inwieweit das begonnene Gesetzgebungsverfahren im Lichte des nun ergangenen Beschlusses fortgesetzt werden kann, wird vom Bundesfinanzministerium derzeit geprüft.

Quellen:

- Bundesministerium der Finanzen, Pressemitteilung Nr. 8/2007 vom 31.01.2007.
- Bundesverfassungsgericht, Pressemitteilung Nr. 11/2007 vom 31.01.2007.
- Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, BR-Drs. 778/06 vom 03.11.2006.
- Wachter, T., Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, ZErB 2006, 391 - 404.
- www.steuer-office.de, Erbschaftsteuerrecht verfassungswidrig - die Aussagen der Entscheidung und die Folgen für die Praxis, http://www.steuer-office.de/SID106.ThNs20XIo7I/newsDetails?newsID=1170255183.39&d_start:int=9&.

Verfasser/in: Franziska Brand, LL.M. (London), RR'n z.A./Kerstin Maroszek RRef'in
Fachbereich WD 4