



Aktueller Begriff

Grunderwerbsteuer - Ersatzbemessungsgrundlage ist verfassungswidrig

Die Grunderwerbsteuer ist eine wichtige Verkehrsteuer, die auf den Übergang der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Inland erhoben wird. Dazu gehören gemäß § 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrESt) u.a. Wohnungen und Häuser. Das Aufkommen aus der Grunderwerbsteuer steht den Ländern zu (Landessteuer).

Ihre Höhe bemisst sich in der Regel nach dem Wert der Gegenleistung (zumeist den Kaufpreis) eines Grundstückskaufvertrages. Wurde für die Grundstücksübereignung jedoch keine Gegenleistung vereinbart oder werden Grundstücke im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Umwandlung von einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft übertragen, so sieht das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) in § 8 Absatz 2 als sog. Ersatzbemessungsgrundlage die Bedarfsbewertung gemäß § 138 Absätze 2 bis 4 Bewertungsgesetz (BewG) vor. Gleiches gilt auch, wenn der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft sich zu mindestens 95% verändert.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Beschluss vom 23. Juni 2015 (Az: 1 BvL 13/11 und 1 BvL 14/11) entschieden, dass die Regelung des § 8 Absatz 2 GrEStG zur Ersatzbemessungsgrundlage mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Absatz 1 GG unvereinbar und damit verfassungswidrig ist. Damit hat das BVerfG die Bedarfsbewertung als Ersatzbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer für verfassungswidrig erklärt. Eine vergleichbare Entscheidung war zur Erbschaftsteuer bereits am 7. November 2006 (Az: 1 BvL 10/02) ergangen.

Die Bedarfsbewertung ist ein System zur Ermittlung von Grundbesitzwerten im Rahmen eines gesonderten Feststellungsverfahrens. Für unbebaute Grundstücke wird der Wert nach der Grundstücksfläche und dem um 20% ermäßigten Bodenrichtwert bestimmt. Wertbeeinflussende Grundstücksmerkmale bleiben bei der Wertermittlung unberücksichtigt. Bei bebauten Grundstücken wird keine Unterscheidung nach Grundstücksarten vorgenommen. Hier ist das Ertragswertverfahren gemäß § 146 Absatz 2 BewG anzuwenden. Hierbei errechnet sich der Grundstückswert aus dem 12,5-fachen der im Besteuerungszeitpunkt vereinbarten Jahresmiete sowie unter Berücksichtigung einer Wertminderung wegen Alters (§ 146 Absatz 4 BewG).

Das BVerfG erklärte nun auch für die Grunderwerbsteuer die Bedarfsbewertung als Ersatzbemessungsgrundlage für verfassungswidrig. Wenn der Gesetzgeber auf eine Ersatzbemessungsgrundlage zurückgreife, müsse diese zu Ergebnissen führen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind, um dem Grundsatz der Lastengleichheit zu entsprechen. Der auf das Bewertungsgesetz verweisende Ersatzmaßstab des § 8 Absatz 2 GrEStG führe zu einer erheblichen und sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber dem Regelbemessungsmaßstab des § 8 Absatz 1 GrEStG.

Die Regelbemessungsgrundlage gemäß § 8 Absatz 1 GrEStG orientiere sich mit dem Kaufpreis am gemeinen Wert (Verkehrswert). Die Berechnungsverfahren zur Bedarfsbewertung nach § 8 Absatz 2 GrEStG wichen dagegen erheblich vom gemeinen Wert nach unten ab. Die Werte im standardisierten Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke führten zu Grundbesitzbewertungen, die durchschnittlich 50% unter dem Kaufpreis lägen und damit den gemeinen Wert verfehlten. Der starre Vervielfältiger von 12,5 sei zudem für die Bestimmung des Durchschnittsertrags strukturell ungeeignet. Er liefert nach Auffassung des BVerfG Bewertungsergebnisse, die mit Abweichungen von unter 20 % bis hin zu mehr als 100 % zu weit vom gemeinen Wert entfernt seien.

Diese Abweichungen könnten nicht mit etwaigen Lenkungszielen der Bewertungsregelungen gerechtfertigt werden. Das Verfassungsgericht geht davon aus, dass der Gesetzgeber die Regelbemessungsgrundlage in § 8 Absatz 1 GrEStG am Verkehrswert ausrichten wollte. Diese Entscheidung binde ihn sodann auch für die Ersatzbemessungsgrundlage. Ein allein in der Ersatzbemessungsgrundlage verortetes Lenkungs- und Förderziel könne eine Ungleichbehandlung gegenüber der Regelbemessungsgrundlage nicht rechtfertigen. Vielmehr sei das verfassungsrechtliche Gebot zu beachten, die Ersatzbemessungsgrundlage so auszugestalten, dass ihre Bewertungsergebnisse sich denen der Regelbemessungsgrundlage annäherten.

Das BVerfG hat § 8 Absatz 2 GrEStG in all seinen Fassungen seit dem 1. Januar 1997 für unvereinbar mit Art. 3 Absatz 1 GG erklärt. In der Rechtsfolge unterscheidet der Beschluss aber zwischen dem Zeitraum vor dem 1. Januar 2009 und der Zeit danach. Für die Jahre vor 2009 wird eine Fortgeltung der Altfassungen des § 8 Absatz 2 GrEStG für geboten erklärt, ohne dass der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist. Die meisten Veranlagungen aus diesen Jahren seien rechtskräftig und für alle übrigen noch „offenen Fälle“ bestehe Vertrauensschutz gem. § 176 Abgabenordnung (AO). Für die Zeit ab dem 1. Januar 2009 lehnt das BVerfG die Weitergeltung des § 8 Absatz 2 GrEStG ab. Seit dem Erbschaftsteuer-Beschluss vom 7. November 2006 hätte für den Gesetzgeber und die Steuerpflichtigen klar sein müssen, dass die verfassungsrechtliche Unvereinbarkeit der §§ 138 ff. BewG im Rahmen der Erbschaftsteuer mit großer Wahrscheinlichkeit auch auf die Grunderwerbsteuer zutreffen werde.

Der Gesetzgeber hat bis zum 30. Juni 2016 eine rückwirkende Regelung zum 1. Januar 2009 zu beschließen. Für die Neuregelung wird von der Einführung einer höheren Ersatzbemessungsgrundlage als bislang bestehend ausgegangen. Unanfechtbar gewordene Grunderwerbsteuerbescheide können nach § 176 AO nicht mehr zuungunsten der Steuerpflichtigen geändert werden. Noch offene – nicht festgesetzte – Steuerfälle können dagegen erst mit den neuen gesetzlichen Regelungen weiterbearbeitet werden. Auf Grund der geringen Fallzahlen der Ersatzbemessungsgrundlage hält das BVerfG den hiermit verbundenen Aufwand für die Steuerverwaltung für vertretbar.

Quellen

- BVerfG, Beschluss vom 23.06.2015; Az: 1 BvL 13/11 und 1 BvL 14/11 (http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2015/06/ls20150623_1bvl001311.html; letzter Abruf: 11.09.2015)
- Braun, Jutta und Eisele, Dirk: Grunderwerbsteuerliche Immobilienbewertung: Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage in NWB 36/2015, S. 2648 – 2659.