

Die Beratungspraxis muss demgegenüber beachten, dass die Rechtsprechung Auseinandersetzungen über temporäre Zwischenlösungen grundsätzlich nicht begünstigt. Auch wenn die Erben den ersten von mehreren Akten, wie den Erwerb des Eigentums durch einen Alleinerben oder – wie im Besprechungsurteil sowie in BFH vom 21.11.1974 – II R 19/68, BStBl. II 1975, 271 – durch eine Bruchteilsgemeinschaft nur als eine vorläufige Maßnahme oder eine Zwischenlösung begreifen, wird dadurch dennoch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 ErbStG bereits verbraucht (vgl. BFH v. 15.12.1972 – II R 123/66, BStBl. II 1973, 363; BFH v. 7.2.2001 – II R 5/99, BFH/NV 2001, 938). Dies gilt für die Übertragung auf eine andere Gesamthand der Erben (BFH v. 27.10.1970 – II 72/65, BStBl. II 1971, 278; v. 7.2.2001 – II R 5/99, BFH/NV 2001, 938).

Dies ist folgerichtig, kennt doch das Zivilrecht eine „fortgesetzte Erbengemeinschaft“ nicht. Gegenüber einer Bruchteilsgemeinschaft hat die Gesamthand immerhin noch den Vorteil, dass die spätere „abschließende“ Auseinandersetzung zwischen den Erben ggf. die Steuerbefreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG in Anspruch nehmen kann. Zu einem Verbrauch kommt es schließlich auch, wenn die „Zwischenlösung“ einer Teilungsanordnung des Erblassers entspricht (FG Münster v. 20.2.2002 – 8 K 7765/00 GrE, 8 K 7991/00 GrE, EFG 2002, 634). Eine Ausnahme von diesem Verständnis lässt die Judikatur nur zu, wenn mehrere Akte einer Auseinandersetzung zeitlich zusammenfallen und als einheitlicher Rechtsvorgang gewollt sind (BFH v. 15.12.1972 – II R 123/66, BStBl. II 1973, 363 für den Erwerb aller Erbteile durch einen Miterben bei gleichzeitiger Übereignung einer noch zu vermessenden Teilfläche eines Nachlassgrundstücks; FG Sachsen v. 25.6.2003 – 6 K 1625/00, EFG 2003, 1567 für den Erwerb von Miteigentum mit anschließender Umwandlung in Wohnungseigentum nach WEG).

Aber auch diese Ausnahmen können nur restriktiv zur Anwendung gelangen (vgl. zur Abgrenzung FG Münster v. 20.2.2002 – 8 K 7765/00 GrE, 8 K 7991/00 GrE, EFG 2002, 634). Auch kann das Besprechungsurteil kaum dahingehend verstanden werden, dass allein dadurch eine andere Entscheidung ergangen wäre, falls der Vertrag von 1995 den Willen der Erben zu einem mehraktigen Vorgehen zweifelsfrei zum Ausdruck gebracht hätte.

Zusammenfassend heißt dies, dass Erben ihren Willen über deren zukünftige Zuordnung der Grundstücke bereits vor einer diesbezüglichen (Teil-)Auseinandersetzung gebildet haben müssen, wollen sie in den Genuss der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG gelangen. Dies kann eine Auseinandersetzung u. U. nicht unerheblich verzögern.

Ersatzbemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer

Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG ab dem 1.1.2009

BVerfG, Beschluss vom 23.6.2015 – 1 BvL 13/11 und 14/11

Leitsatz (verändert)

1. Eine gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen verlangt, dass für die von einer Steuer erfassten Wirtschaftsgüter eine Bemessungsgrundlage gefunden wird, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet.
2. Bringt der Gesetzgeber zur Bemessung der Steuer neben einem Regelbemessungsmaßstab einen Ersatzmaßstab zur Anwendung, muss dieser, um dem Grundsatz der Lastengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) zu genügen, Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Dem genügt die Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG in Verbindung mit den §§ 138 ff. Bewertungsgesetz nicht. Diese Vorschrift in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996 (Bundesgesetzblatt I Seite 2049) sowie in allen seitherigen Fassungen ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.
3. Das bisherige Recht ist bis zum 31.12.2008 weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 30.6.2016 rückwirkend zum 1.1.2009 eine Neuregelung zu treffen.

Die Sachverhalte

Die dem Bundesverfassungsgericht vorgelegten beiden Vorlagenbeschlüsse betrafen wesentlich den Erwerb der GmbH-Anteile von inländischen Grundbesitz haltenden Kapitalgesellschaften. In beiden Fällen waren die Finanzverwaltung und letztendlich auch der Bundesfinanzhof vom Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ausgegangen. Es wurden jeweils 100 % der Gesellschaftsanteile übertragen.

Im vorausgegangenen finanzgerichtlichen Verfahren wurde die Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG angewendet. Diese wurde nach dem § 138 Abs. 2 und 3 BewG in der in den Jahren 2001 und 2002 geltenden Fassung ermittelt. In seiner Vorlage an das Verfassungsgericht verwies der BFH auf die in § 1 GrEStG zentral getroffene Belastungsentscheidung. Danach sollen grundsätzlich alle Rechtsträgerwechsel an Grundstücken der Grunderwerbsteuer mit einem gleichheitsgerechten und folgerichtigen Bewertungssystem unterworfen werden. Dabei äußerte der BFH Zweifel, ob die §§ 138 ff. BewG diesem Anspruch genügen. Seine Bedenken begründete er mit dem Hinweis auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer vom 7.11.2006, wonach die Bewertungsvorschriften für das Grundvermögen in allen Teilbereichen nicht den Vorgaben des verfassungsmäßig gebotenen Gleichheitssatzes genügten und damit auf der Bewertungsebene verfassungswidrige Besteuerungsergebnisse erzeugten. Nach Ansicht des BFH gelte dies auch für die Grunderwerbsteuer.

Das Urteil

Nach Auffassung der Karlsruher Richter führt die Regelung über die Berechnung der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu einer Ungleichbehandlung gegenüber der Steuerfestsetzung nach der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 EStG. Diese Ungleichbehandlung hält das Gericht für verfassungsrechtlich nicht vertretbar. Zunächst weist das Bundesverfassungsgericht darauf hin, dass die als Regelbemessungsgrundlage definierte Gegenleistung regelmäßig den gemeinen Wert eines Grundstücks widerspiegelt.

Die Richter räumen ein, das Gesetz gebe nicht vor, dass dieses auch notwendigerweise der gemeine Wert (Verkehrswert) ist. Auf das tatsächliche Wertverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sowie auch die für die Bemessung der Gegenleistung maßgebenden Erwartungen kommt es grundsätzlich nicht an. Insoweit sehen die Richter die Bestimmung der Gegenleistung – etwa im klassischen Fall des Kaufvertrags über ein Grundstück – als Ausfluss privatautonomer Vereinbarung. Praktisch bildet die vertraglich vereinbarte Gegenleistung als Anknüpfungspunkt der Grunderwerbsteuer auch den Verkehrswert eines Grundstücks im Steuerentstehungszeitpunkt ab, da die Vertragsschließenden meistens gegenläufige Interessen verfolgen.

Ergänzend verweist das Bundesverfassungsgericht auf die Regeln des § 9 Abs. 2 BewG, wonach der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei heben die Richter hervor, dass die Anknüpfung der Grunderwerbsteuer an die vereinbarte Gegenleistung nach § 8 Abs. 1 des Gesetzes im Einzelfall nicht ausschließt, dass die Gegenleistung über oder unter dem gemeinen Wert liegen kann. In diesen Fällen sei nach der Rechtspraxis hinsichtlich dieser Abweichungen eine Schenkung anzunehmen.

Die Verfassungsrichter teilen die Einschätzung im Vorlagebeschluss, wonach die nach den §§ 138 ff. BewG ermittelten Ersatzbemessungsgrundlagen erheblich von den nach § 8 Abs. 1 GrEStG regelmäßig erfassten gemeinen Werten abweichen. Dazu beziehen sich die Verfassungsrichter auf die im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer vom 7.11.2006 getroffenen Feststellungen. Danach führte das für bebauete Grundstücke geltende Bewertungsverfahren „Jahresrohrente nach Faktor 12,5“ zu Einzelergebnissen zwischen weniger als 20 % und über 100 % des gemeinen Werts. Für unbebaute Grundstücke wurden nach diesen Feststellungen über § 145 Abs. 3 BewG regelmäßig etwa 70 % des Verkehrswerts erreicht. Für land- und forstwirtschaftliches Vermögen ergeben sich nach den zitierten Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts zum Beschluss vom 7.11.2006 durch § 142 BewG im Durchschnitt lediglich 10 % des Verkehrswerts. Hierzu stellen die Verfassungsrichter fest, dass diese Bewertungsregelungen bis einschließlich 2008 für die Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer dieselben gewesen waren. Auch sei – so die Karlsruher Richter weiter – die Anwendung der Bewertungsregeln in beiden Steuerarten letztendlich darauf gerichtet, den gemeinen Wert von Grundbesitz festzustellen. Für die Erbschaftsteuer werde mit diesen Bewertungsregelungen unmittelbar die Feststellung des Verkehrswerts des Grundvermögens angestrebt. Bei der Grunderwerbsteuer sei

die – vergleichbare – Frage zu beantworten, inwieweit diese Bewertungsvorschriften den gemeinen Wert des Grundvermögens widerspiegeln, weil dieses für den Vergleich mit der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG maßgeblich sei.

Die Bewertungsregeln der § 138 ff. BewG verfehlten die Grunderwerbsteuerlich angestrebte Verkehrswertermittlung von Grundbesitz derart gravierend, dass auch die zum 1.1.2007 in Kraft getretene Neuregelung des § 138 BewG die Verfassungswidrigkeit dieser Vorschrift nicht beseitigen kann. Ab 2007 sind diese Bewertungsregeln nach den Wertverhältnissen im Besteuerungszeitpunkt und nicht – wie bis einschließlich 2006 – nach denen des Jahres 1996 zu bemessen.

Mit diesen Feststellungen treten die Karlsruher Richter in die Subsumtion des § 8 Abs. 2 GrEStG unter den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG ein. Dieser Verfassungsgrundsatz gebietet es, alle Menschen vor dem Gesetz gleichzubehandeln, sie verbietet dem Gesetzgeber jedoch nicht jede Differenzierung. Soll diese erfolgen, so ist sie durch Sachgründe zu rechtfertigen, die den Zielen und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dafür gilt ein durch langjährige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gepflegter stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgerichteter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab.

Nach Ansicht der Karlsruher Richter ist gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht der Grundsatz der Lastengleichheit. So müssen die Steuerpflichtigen grundsätzlich durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Bezogen auf die Grunderwerbsteuer bedeutet dieses, dass bei „schlichtem“ Kauf eines Grundstücks letztendlich dieselbe Steuer anfallen muss wie beim mittelbaren Erwerb des nämlichen Grundstücks im Mantel einer Kapitalgesellschaft. Zur Wahrung des im Gleichheitssatz enthaltenen Grundsatzes der Lastengleichheit ist der Gesetzgeber – so das Gericht – von Verfassung wegen nicht auf die Wahl eines Maßstabs zur Steuerbemessung beschränkt. Wählt er jedoch einen Ersatzmaßstab, muss dieser allerdings Ergebnisse erzielen, die denen der Regeln der Bemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Nur so kann nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts steuerrechtlich der Grundsatz der Lastengleichheit erreicht werden.

Die teils strukturell bedingten, teils zufälligen Abweichungen zwischen der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 und dem Ersatzmaßstab nach § 8 Abs. 2 GrEStG entbehren eines hinreichend gewichtigen Sachgrunds im Sinne der verfassungsrechtlichen Norm des Art. 3 Abs. 1 GG. Nach Meinung der Karlsruher Richter verfehlt die Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG eine Besteuerung nach dem Verkehrswert, so wie sie über den Ansatz der Regelbemessungsgrundlage des Abs. 1 angelegt ist. Insoweit dürfe – so die Richter – die Besteuerung nach der Ersatzbemessungsgrundlage keinen abweichenden Zielen nachgehen. Etwaige Typisierungs- oder Pauschalierungserwägungen des Gesetzgebers finden nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts ihre Grenzen, wenn Bewertungsdisparitäten struktureller und zufälliger Natur sind und gerade nicht auf die verfassungsmäßig geforderten Sachgründe zurückgeführt werden können. Diese Mängel in den Bewertungsmaßstäben der §§ 138 ff. BewG lassen nach

verfassungsgerichtlicher Beurteilung auch keine Lenkungs- und Förderziele des Gesetzgebers erkennen. Der Spielraum, den die Typisierungsbefugnis dem Gesetzgeber vorrangig zur Verwaltungsvereinfachung bietet, trägt die für § 8 Abs. 2 BewG diskutierten Bewegungsmängel nicht.

Schließlich verweisen die Verfassungsrichter auf die Neuregelung der §§ 138 ff. BewG für erbschaftssteuerliche Zwecke ab dem 1.1.2009. Die dort gefundenen Bewertungsregeln erreichten die Verkehrswerte bei Weitem eher als die bis 2008 anzuwendenden Vorschriften. Aufgrund des identischen Anknüpfungspunkts bei der Besteuerung (dem Verkehrswert) sei es – so die Richter – schlicht folgerichtig, dass die Bewertungsvorschriften für die Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG ebenfalls einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standhalten könnten.

Urteilsanmerkungen



von Diplom-Finanzwirt, Steuerberater,
Landwirtschaftliche Buchstelle Matthias Beer,
Lüneburg, www.beer-steuerberatung.de

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts überrascht nicht. Viel zu lange hat sich der Praktiker in Kenntnis des zur Erbschaftsteuer ergangenen Gerichtsbeschlusses vom 7.11.2006 gefragt, weshalb die dort für verfassungswidrig erachteten Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG für die Grunderwerbsteuer weiterhin anwendbar sein sollten. Mochte man bei leichtfüßiger Betrachtung dieser Rechtslage noch von einem gesetzlichen Versehen – einem „Vergessen des Gesetzgebers“ – ausgehen, so überrascht doch unter anderem die im Vorlageverfahren abgegebene Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen. Dieses hatte mit den strukturellen Unterschieden zwischen Erbschaft- und Grunderwerbsteuer argumentiert. So sei die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage anders als bei der Erbschaftsteuer nicht auf den gemeinen Wert, sondern auf den Wert der Gegenleistung als Ergebnis einer privatautonomen Entscheidung ausgerichtet. In soweit – so das Finanzministerium – spiegele die Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG die Streubreite der Regelbemessungsgrundlage wider. Elegant begegnen die Richter diesem Argument mit dem Hinweis, dass nach § 3 Nr. 2 GrEStG bei Verfehlungen des gemeinen Werts die Schenkungsteuer zu prüfen ist.

Aus Praktikersicht bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber innerhalb der ihm gesetzten Frist bis Mitte 2016 die für Erbschaftsteuerzwecke ab 2009 geltenden Bewertungsregeln auch für Grunderwerbsteuerzwecke übernimmt und spezielle Grunderwerbsteuerliche Bewertungsvorschriften schafft. Im Ergebnis ist zu erwarten, dass auch angesichts der sportlichen Steuersätze von inzwischen bis zu 6,5 % steuerbare Rechtsträgerwechsel bei Grundstücken im Gesellschaftsmantel in den noch offenen Fällen ab 2009 vergleichbar hohe Steuerbelastungen auslösen werden wie der schlichte Grundstücksverkauf.

Zukauf, Ausbildung und Verkauf von Pferden

Wenn eine Pensionstierhaltung und die Bewirtschaftung gepachteten Grünlands keine organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Einheit bilden, so stellt die Bodenbewirtschaftung einen selbstständigen (landwirtschaftlichen) Betrieb und die Pensionstierhaltung einen selbstständigen gewerblichen Betrieb dar.

FG Münster, Urteil vom 13.1.2015 – 1 K 2332/12, Revision eingelegt (Az. des BFH: IV R 19/15)

Der Sachverhalt

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) betrieb ein landwirtschaftliches Unternehmen mit Pferdezucht und Pferdehaltung. Einer der Gesellschafter brachte bei Gründung der GbR seinen bisherigen Pferdehandelsbetrieb in die GbR ein. Er hatte mit Stacheldraht eingezäuntes Grünland (etwa 2 ha) gepachtet, das er der Gesellschaft zur Verfügung stellte. Ein weiterer Gesellschafter unterhielt einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Pferdehaltung und Hengststation. Dort stellte die GbR vier wertvolle Pferde unter. Diese Pferde hatte sie als Jungtiere von einem der Gesellschafter erworben. Sie wurden dort über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr zu Dressurpferden ausgebildet und schließlich mit erheblichen Gewinnen verkauft. Zwei Gesellschafter betrieben daneben außerdem noch in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG einen Pferdehandelsbetrieb. Die GbR ermittelte ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG). Die Gewinne aus der Veräußerung der Pferde wurden dabei nicht gesondert erfasst. Der so ermittelte Gewinn betrug daher 0 €. Das Finanzamt ordnete die Pferdeverkäufe jedoch nicht dem § 13a-Betrieb zu, sondern erfasste diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Das Urteil

Das Finanzgericht Münster bestätigte jetzt diese Auffassung. Die Richter gingen davon aus, dass die GbR zum einen einen Grünlandbetrieb und zum anderen einen Betrieb mit Pferdeveredelung und Pferdehandel unterhielt. Es liege kein einheitlicher Betrieb vor. Es bestehe kein organisatorischer, sachlicher, personeller, wirtschaftlicher oder finanzieller Zusammenhang. Die Tierhaltung werde auf dem Betrieb des Gesellschafters mit Hengststation ausgeübt. Dort seien die Tiere untergebracht und würden voll versorgt. Die GbR sei zwar Eigentümerin der Pferde, verfüge selbst jedoch weder über Stallungen, Reitanlagen etc. Faktisch liege damit eher Pensionstierhaltung vor. Die Tiere kämen mit der gepachteten Grünfläche, die im Übrigen wegen des Stacheldrahts auch gar nicht als Weidefläche für die Tiere geeignet sei, nicht in Berührung. Als Futtergrundlage diene sie ebenfalls nicht. Arbeitswirtschaftliche Verknüpfungen gebe es nicht.