Berlin, Oktober 2011

Stellungnahme Nr. 57/2011

abrufbar unter www.anwaltverein.de

Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins

durch den Verfassungsrechtsausschuss

zu den Vorlagebeschlüssen des BFH zu §§ 11, 8 Abs. 2 GrEStG und § 138 Abs. 2 und 3 BewG (1 BvR 13/11 und 1 BvR 14/11)

Verfassungsrechtsausschuss:

Rechtsanwalt Prof. Dr. Thomas Mayen, Bonn (Vorsitzender)
Rechtsanwältin und Notarin Mechtild Düsing, Münster
Rechtsanwalt Roland Gerold, München
Rechtsanwalt Dr. Rainard Menke, Stuttgart (Berichterstatter)
Rechtsanwalt Prof. Dr. Frank Rottmann, Leipzig
Rechtsanwältin Dr. Birgit Spießhofer, Berlin
Rechtsanwalt Dr. Thomas Schröer, Frankfurt am Main
Rechtsanwalt Prof. Dr. Christian Winterhoff, Hamburg
Rechtsanwältin Dr. Antje Wittmann, Münster

zuständiger DAV-Geschäftsführer:
Rechtsanwalt Dr. Nicolas Lührig, Berlin

Verteiler:

- Bundesverfassungsgericht
- An die Mitglieder des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages
- Bundesministerium der Justiz
- An die Justizministerien und Justizverwaltungen der Bundesländer der Bundesrepublik Deutschland
- Bundesrechtsanwaltskammer
- An die Mitglieder des Vorstandes des Deutschen Anwaltvereins e.V.
- An die Vorsitzenden der Landesverbände des Deutschen Anwaltvereins e.V.
- An die Vorsitzenden der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins e.V.
- Forum Junge Anwaltschaft
- Redaktion NJW

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 68.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

I. Sachverhalt

1. Die Vorlagebeschlüsse des BFH beziehen sich auf zwei Verfahren, in denen Grunderwerbsteuer für die in den Jahren 2001 und 2002 erfolgte Veräußerung von Geschäftsanteilen an GmbH's erhoben wurden, zu deren Vermögen bebaute und unbebaute Grundstücke gehörten. Solche Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage unterliegen nach § 1 Abs. 2 a GrEStG der Grunderwerbsteuer.

   Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung. Anders liegt es bei Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. Die Steuer wird dann nach § 8 Abs. 2 GrEStG nach den Werten bemessen, die nach § 138 Abs. 2 bis 4 BewG ermittelt werden. Für beide Fälle gilt nach § 11 GrEStG ein einheitlicher Steuersatz von 3,5 von Hundert der nach § 8 GrEStG ermittelten Bemessungsgrundlage.

2. Hintergrund der Vorlagebeschlüsse ist der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006. Mit ihm erklärte das Bundesverfassungsgericht die in § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs für verfassungswidrig. Die Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs sei mit dem Grundgesetz unvereinbar. Sie knüpfe an Werte an, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen den Anforderungen des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht genüge. Dies gelte auch für die erbschaftsteuerliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage beim Grundvermögen (BVerfGE 117, 1, 45 ff.). Die Bewertung war damals nach §§ 138 ff. BewG vorzunehmen.

Für bebaute Grundstücke gilt nach § 146 Abs. 2 BewG das vereinfachte Ertragswertverfahren. Danach liegt der Wert des bebauten Grundstücks beim 12,5-fachen der vereinbarten oder üblichen Jahresmiete. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Methode als nicht sachgerecht verworfen, weil sie zu Werten führt, die im Durchschnitt etwa 50 Prozent unter dem gemeinen Wert liegen. Schon die Maklermethode als vereinfachtes Ertragswertverfahren weist je nach Lage und Alter Vervielfältiger zwischen 8 und 22 aus. Zudem zeigten empirische Untersuchungen, dass auch die Einzelwerte eine Streubreite aufweisen, die von unter 20 Prozent bis über 100 Prozent der gemeinen Werte führten (BVerfGE 117, 1, 467).

Lässt sich für bebaute Grundstücke keine übliche Miete ermitteln, bestimmt sich der Wert nach § 147 BewG nach der Summe des Werts von Grund und Boden und des Werts der Gebäude. Der Gebäudewert richtet sich nach den Steuerbilanzwerten für die aufstehenden Gebäude. Auch dies wurde vom Bundesverfassungsgericht als nicht sachgerecht verworfen, weil der Steuerbilanzwertansatz auf den historischen Anschaffungskosten beruht und Wertsteigerungen unberücksichtigt lässt. Er führt zu nicht durch Typisierung und Pauschalierung gerechtfertigten Zufallswerten für die Gebäude (BVerfGE 117, 1, 54).

Für unbebaute Grundstücke stellt § 145 BewG auf den um 20 Prozent ermäßigten Bodenrichtwert ab. In der bis Ende 2006 geltenden Fassung ist dabei auf die Wertverhältnisse zum 01.01.1996 abzustellen. Auch diese Regelung hat das Bundesverfassungsgericht als nicht sachgerecht verworfen. Die Anknüpfung an einen generellen Prozentanteil vom Bodenrichtwert sei zwar nicht zu beanstanden, weil sie eine relationsgerechte Ermittlung der Bemessungsgrundlage ermögliche. Durchschnittlich werde ein Bewertungsniveau von 70% des Verkehrswerts erreicht. Im Hinblick auf den Wertkorridor bei der Ermittlung des Verkehrswerts von Grundstücken sei dies bei typisierender Bewertung noch hinnehmbar. Nicht hinnehmbar sei jedoch die Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 01.01.1996, weil die unterschiedliche Wertentwicklung auf dem Grundstücksmarkt dazu führe, dass die vergangenheitsbezogenen Werte sowohl Wertverhältnisse innerhalb der Gruppe der unbebauten Grundstücke nicht mehr in ihrer Relation realitätsgerecht abbildete als auch nicht mehr den Gegenwartswerten anderer Vermögensgegenstände entsprächen (BVerfGE 117, 1, 57).

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber eine neue Regelung bis spätestens 31.12.2008 aufgegeben. Bis zur Neuregelung sollte das bisherige Recht weiter anwendbar sein.

3. Der Gesetzgeber hat auf das Urteil mit dem Erbschaftssteuerreformgesetz vom 24.12.2008 reagiert. Er hat die Bewertung von Grundbesitz zum Zwecke der Erbschaftssteuer in einem neu eingefügten sechsten Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 157 ff. BewG) neu geregelt. Die bisherigen Bewertungsregeln der §§ 138 ff. gelten nach der Neufassung des Gesetzes jedoch für die Zwecke der Grunderwerbsteuer weiter fort.

4. Der BFH hat dem Bundesverfassungsgericht nunmehr die Frage vorgelegt, ob § 11 GrEStG in den in den Jahren 2001 und 2002 geltenden Fassungen insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als er die Beteiligten an Erwerbsvorgängen im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEstG mit einem einheitlichen Steuersatz belastet, wenn für sie die (Ersatz-)Bemessungsgrundlage nach § 138 Abs. 2 und 3 BewG zu ermitteln ist, also nach den Regelungen, die vom Bundesverfassungsgericht im Zusammenhang mit der Erhebung der Erbschaftsteuer als nicht sachgerechte Bemessungsgrundlage verworfen wurden.

Der BFH meint, für das Grunderwerbsteuerrecht müsse Gleiches gelten. Auch dafür verstoße die Bewertung nach §§ 138 ff. BewG gegen das Gebot einer den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügenden grunderwerbsteuerrechtlichen Binnengerechtigkeit.

Unerheblich sei, dass der Steuersatz der Grunderwerbsteuer im Verhältnis zu den Steuersätzen der Erbschafts- und Schenkungsteuer niedrig sei. Entscheidend sei, dass der Gesetzgeber durch die Bewertungsregelungen von vornherein auf eine für eine gleichmäßige Lastenverteilung geeignete Wertfindung verzichtet habe.

Entgegen der Auffassung des BMF ließen sich die durch die Regelungen bewirkten Gleichheitsverstöße auch nicht mit der Erwägung rechtfertigen, die Bewertungsergeb-

nisse beruhten auf einer an sachlichen Gesichtspunkten orientierten, folgerichtigen Umsetzung der primären Belastungsentscheidung für die Fälle, in denen sich die Bemessungsgrundlage nicht aufgrund einer privatautonomen Festlegung des Werts der Gegenleistung ergebe. Soweit nach § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage herangezogen werde, entspreche dies regelmäßig dem gemeinen Wert des Grundstücks am maßgeblichen Stichtag. Dies gelte jedenfalls für die zahlenmäßig weitaus bedeutsamste Fallgruppe, bei der die Vertragsschließenden gegenläufige Interessen verfolgten. Soweit die vereinbarte Gegenleistung den gemeinen Wert deutlich verfehle, unterläge sie auch nur insoweit der Grunderwerbsteuer, als von einer entgeltlichen Natur des Vertrages auszugehen sei. Soweit Unentgeltlichkeit anzunehmen sei, werde Schenkungsteuer erhoben. Dies sei systemgerecht und könne die zu willkürlichen Bewertungsergebnissen führende Regelung in § 8 Abs. 2 GrEStG nicht rechtfertigen.

Auch die zahlenmäßig unbedeutenden Fälle der Grundstücksübertragung durch einen Gesellschafter auf eine Kapitalgesellschaft gegen einen unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis könnte nicht als Rechtfertigung für die Bewertung nach § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff BewG herangezogen werden. Der Gesetzgeber könne sich nicht auf Gestaltungsfreiheiten berufen, die den am Grundstücksgeschäft Beteiligten kraft ihrer Privatautonomie zustehe. Soweit die gesetzliche Ausgestaltung der Grundbesitzbewertung strukturell in einer Vielzahl von Fällen zu einer zufälligen oder willkürlichen Wertbemessung führe, könne sie deshalb aufgrund eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG keinen Bestand haben.

Offen gelassen hat der BFH, ob ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG auch deshalb vorliegt, weil die Gesamtregelung des § 8 Abs. 2 GrEStG zu sachlich nicht gleichwertigen Belastungsunterschieden im Verhältnis zu den auf der Grundlage von § 8 Abs. 1 GrEStG auf der Grundlage der vereinbarten Gegenleistung besteuerten Fällen führt.

Unerheblich sei, dass nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 zur Erbschaftsteuer das Besteuerungsrecht bis zu seiner Neuregelung weiter anwendbar sei, die spätestens zum 31.12.2008 getroffen werden musste. Die

streitigen Steuerfälle stammten zwar aus diesem Zeitraum. Der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts komme jedoch für diese Fälle keine Bindungswirkung zu. Sie folge nicht aus § 31 Abs. 2 BVerfGG, weil sich eine Entscheidung danach aufgrund Gesetzeskraft nur auf den Tenor der Entscheidung erstrecke. Er beziehe sich jedoch ausschließlich auf § 19 Abs. 1 GrEStG. Auch aus § 31 Abs. 1 BVerfGG ergebe sich nichts Anderes, da sich diese Bindungswirkung nur auf den Streitgegenstand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts beziehe. Dies sei allein die Frage gewesen, ob die Anwendung des einheitlichen Steuertarifs nach § 19 Abs. 1 ErbStG auf alle Erwerbsvorgänge wegen gleicher Ausgestaltung der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen unterschiedlicher Vermögensarten verfassungswidrig gewesen sei. Die vom Bundesverfassungsgericht angeordnete Weitergeltung beziehe sich deshalb nur auf § 19 ErbStG und die dafür geltenden Bemessungsgrundlagen, nicht aber auf die grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlagen.

I. Rechtslage

Die Vorlagen des BFH sind begründet. § 11 GrEStG ist in den in den Jahren 2001 und 2002 geltenden Fassungen mit Art. 3 GG insofern unvereinbar, als er die Beteiligten an Erwerbsvorgängen im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG mit einheitlichen Steuersätzen belastet, die nach der Steuerbemessungsgrundlage aus § 138 Abs. 2 und 3 BewG zu ermitteln sind.

1. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (BVerfGE 110, 274, 291).

Für den Bereich des Steuerrechts folgt aus dem Gleichheitssatz der Grundsatz der Steuergerechtigkeit bzw. der Belastungsgleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (BVerfGE 117, 1, 30). Zudem ist das Prinzip der Folgerichtigkeit zu beachten. Eine getroffene Belastungsentscheidung ist folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen (BVerfGE 107, 27, 46, 117, 1, 31; 120, 125, 155; 121, 108, 120).

Diesen Anforderungen wird die Ausgestaltung der Grunderwerbsteuer durch § 8 Abs. 2 GrEStG nicht gerecht.

2. Nach § 1 GrEStG gilt ein einheitlicher Steuersatz von 3,5 von Hundert für beide Arten der Bemessungsgrundlagen nach § 8 GrEStG. Ein solcher einheitlicher Steuersatz verlangt eine folgerichtig und belastungsgleich ausgestaltete Bemessungsgrundlage, da die Belastungswirkung der Steuer sich erst aus dem Zusammenwirken des Steuertarifs mit dem ausdifferenzierten Bewertungsrecht ergibt. Ungleichbehandlungen nach den Bewertungsvorschriften entfalten ihre belastende Wirkung über den einheitlichen Steuertarif.

3. Die Grunderwerbsteuer knüpft nach § 1 GrEStG an den Rechtsträgerwechsel an. Grundsätzlich werden alle Rechtsträgerwechsel der Grunderwerbsteuer zu einem einheitlichen Steuersatz unterworfen. Die (Ersatz-)Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138 ff BewG führt dabei zu Ergebnissen, die nicht der geforderten Belastungsgleichheit entsprechen.

   a) Grundsätzlich knüpft die Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 1 GrEStG an die vereinbarte Gegenleistung an. Der gemeine Wert des Grundstücks ist dafür grundsätzlich ohne Bedeutung. Auch wenn die Gegenleistung den gemeinen Wert des Grundstücks unter- oder überschreitet, ist nicht der gemeine Wert des Grundstücks, sondern die vereinbarte Gegenleistung als Bemessungsgrundlage heran-

zuziehen. Eine Grenze findet dies jedoch, soweit aufgrund der außergewöhnlich niedrigen Gegenleistung jedenfalls von einer teilweisen Unentgeltlichkeit des Vertrages ausgegangen werden muss. In diesem Fall unterliegt der unentgeltlich zugewendete Teil der Schenkungsteuer.

Im Regelfall entspricht der Wert der Gegenleistung auch dem gemeinen Wert des Grundstücks. Dies folgt daraus, dass der Verkehrswert gerade durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre (§ 194 BauGB). Die vereinbarten Kaufpreise werden deshalb auch in einer Kaufpreissammlung geführt, aufgrund derer Bodenrichtwerte gebildet werden (§ 195, 196 BauGB). Zudem werden die vereinbarten Kaufpreise im Vergleichswertverfahren als Vergleichspreise für die Ermittlung des Verkehrswerts eines Grundstücks herangezogen (§§ 8, 15 ImmowertV).

Dieses System wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass es zahlenmäßig nicht ins Gewicht fallende Gestaltungsmöglichkeiten im Verhältnis zwischen Alleingesellschafter, dessen Angehörigen und Kapitalgesellschaften gibt, die in wenigen Fällen zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis als Bemessungsgrundlage führen können, soweit der Vertrag nicht als gemischte Schenkung qualifiziert werden kann. Jedenfalls sind diese Fälle von der Anzahl her so gering, dass sie durch eine Typisierung und Pauschalierung gedeckt sind.

b) § 8 Abs. 2 GrEStG knüpft dagegen an eine (Ersatz)-Bemessungsgrundlage in den Fällen an, in denen die Gegenleistung für das Grundstück nicht ohne weiteres dem Vertrag entnommen werden kann. Für diese Fälle stellt die Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. § 138 BewG keine folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung im Sinne einer Belastungsgleichheit dar. Der Gesetzgeber will mit dieser Bemessungsgrundlage offenbar an den Verkehrswert der Grundstücke als Ersatz für die dem Verkehrswert nahekommende

Bemessungsgrundlage der Gegenleistung anknüpfen. Die Bewertungsgrundsätze dafür sind jedoch nicht folgerichtig und führen nicht zu einer Belastungsgleichheit.

Dies gilt schon für die Gruppe der überbauten Grundstücke für sich genommen. Nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts in der Entscheidung zu § 19 Abs. 1 ErbStG führt die Bewertung mit dem 12,5-fachen der vereinbarten oder üblichen Miete dazu, dass der Verkehrswert nur zu rund 50 Prozent erfasst wird. Hinzu kommt die große Streubreite, die von weniger als 20 Prozent bis über 100 Prozent des gemeinen Werts reicht. Eine Korrekturmöglichkeit sah § 146 Abs. 7 BewG nur für den Fall vor, dass der ermittelte Grundstückswert über dem gemeinen Wert liegt. In diesem Fall war der gemeine Wert zugrunde zu legen. Eine Korrekturmöglichkeit nach oben für Fälle, in denen der gemeine Wert deutlich unterschritten wird, ist dagegen nicht vorgesehen. Für die Gruppe der bebauten Grundstücke werden die Steuerpflichtigen somit aufgrund der Bemessungsgrundlage ganz unterschiedlich belastet.

Gleiches gilt für die unbebauten Grundstücke aufgrund der Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 01.01.1996. Die seit diesem Zeitpunkt eingetretene unterschiedliche Wertentwicklung für die unbebauten Grundstücke führt ebenfalls dazu, dass in der Relation untereinander keine realitätsgerechte Bewertung stattfindet.

Erst Recht gilt dies für die Sonderbewertung nach § 127 BewG auf der Grundlage der Steuerbilanzwerte, die auf den historischen Anschaffungskosten beruhen und Wertsteigerungen nicht berücksichtigen.

c) Eine Belastungsgleichheit wird auch im Verhältnis zwischen § 8 Abs. 2 und Abs. 1 GrEStG nicht erreicht.

Im typischen Fall liegt die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG beim gemeinen Wert des Grundstücks. Bei einer Bewertung

nach § 8 Abs. 2 GrEStG wird bei bebauten Grundstücken im Durchschnitt nur die Hälfte des Verkehrswerts erreicht. Die Belastung für Erwerber, bei denen nach § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage angezogen wird, ist damit deutlich höher. Bei unbebauten Grundstücken folgt die fehlende Belastungsgleichheit aus der Festschreibung der Werte auf den 1.1.1996, die bis zum Jahre 2006 und damit über elf Jahre galt.

d) Bezogen auf die Binnengerechtigkeit innerhalb der (Ersatz-) Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG sind im Verhältnis zur Erbschaftsteuer keine Gründe ersichtlich, die eine unterschiedliche Behandlung bei der Bewertung rechtfertigen könnten. Dies folgt schon aus der erheblichen Streubreite von weniger als 20 Prozent bis mehr als 100 Prozent bei der Ermittlung des Werts bebauter Grundstücke. Sie führt aufgrund des einheitlichen Steuertarifs in beiden Fällen zu einer ungleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen, die sich nur durch die Höhe des Steuersatzes unterscheidet. Zutreffend hat der BfH jedoch darauf hingewiesen, dass der unterschiedliche Steuersatz keine unterschiedlichen Bewertungsmethoden rechtfertigt.