



## AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

**Köln • Düsseldorf**

Dürener Straße 295  
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440  
Fax 0221/47 43 499  
info@axis.de

Gruner Str. 33  
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0  
Fax 0211 / 43 83 56 11  
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

### **Das ErbStG ist verfassungswidrig – Anwendung läuft Ende 2008 aus Auftrag zur Neukonzeption an den Gesetzgeber Spielräume durch zielgerichtete „Verschonungsregeln“ betont**

Stand: 31.01.2007

Die derzeitige Erbschaftsteuer ist verfassungswidrig. Das hat das BVerfG in einem heute veröffentlichten Beschluss vom 7.11.2006 (1 BvL 10/02) festgestellt:

- Die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs ist mit dem Grundgesetz unvereinbar. 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 nicht genügt.
- Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31. Dezember 2008 eine Neuregelung zu treffen. Bis zu der Neuregelung ist das bisherige Recht weiter anwendbar.

Gem. § 19 Abs. 1 ErbStG ist für alle steuerpflichtigen Erwerbe einheitlich ein nach dem Wert des Erwerbs progressiver, in drei nach Verwandtschaftsgraden abgestuften Steuerklassen unterteilter Prozentsatz des Erwerbs als der Steuertarif bestimmt. Der gilt unabhängig davon, aus welchen Vermögensarten sich Nachlass oder Schenkung zusammensetzen, Um mittels dieses Tarifs zu einem in Geld zu entrichtenden Steuerbetrag zu gelangen, müssen die dem steuerpflichtigen Erwerb unterfallenden Vermögensgegenstände in einem Geldbetrag ausgewiesen werden.

Bei nicht als Geldsumme vorliegenden Steuerobjekten ist deshalb die Umrechnung in einen Geldwert mittels einer Bewertungsmethode erforderlich, um eine Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld zu erhalten. Das ErbStG bestimmt, dass sich die Bewertung nach den Vorschriften des BewG richtet. Die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände werden danach nicht



einheitlich, sondern auf unterschiedliche Art und Weise ermittelt. Das Gesetz nennt als Regelfall den gemeinen Wert, also den Verkehrswert.

- Bei der Bewertung inländischen **Grundbesitzes** kommt in wichtigen Teilbereichen ein Ertragswertverfahren zur Ermittlung des Grundbesitzwerts zur Anwendung.
- Der Wert des Betriebsteils von land- und **forstwirtschaftlichem** Vermögen bemisst sich nach seinem Ertragswert.
- Darüber hinaus bedient sich das Erbschaftsteuerrecht bei der Bewertung von **Betriebsvermögen** des Steuerbilanzwerts.

Dem geltenden Erbschaftsteuerrecht liegt die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers zugrunde, den beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall oder der Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs zu besteuern. Diese Belastungsentscheidung hat mit Blick auf den Gleichheitssatz Auswirkungen auf die Bewertung des anfallenden Vermögens als den ersten Schritt bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen hängt davon ab, dass für die einzelnen zu einer Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden. Das ist nur auf der einheitlichen Bewertungsebene am gemeinen Wert zu orientieren. Nur dieser bildet den Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend ab und ermöglicht eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Belastungsentscheidung.

In der Wahl der Wertermittlungsmethode ist der Gesetzgeber grundsätzlich frei. Die Bewertungsmethoden müssen aber gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Stellt der Gesetzgeber schon bei der Bewertung auf andere Bewertungsmaßstäbe ab, so löst er sich von seiner Belastungsgrundentscheidung und legt damit strukturell Brüche und Wertungswidersprüche des gesamten Regelungssystems an.

Zwar darf der Gesetzgeber auch den einheitlich ermittelten Wert ausgestalten. Die Bewertungsebene dagegen ist aus verfassungsrechtlichen Gründen bereits vom Ansatz her ungeeignet zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele im Erbschaftsteuerrecht. Das geltende ErbStG genügt diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht und führt bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen nicht zu dem gemeinen Wert angenäherten Steuerwerten. Sie sind nicht ausreichend belastungsgleich und folgerichtig ausgestaltet:

- Beim **Betriebsvermögen** verhindert die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte strukturell die Annäherung an den gemeinen Wert. Dies führt zu Besteuerungsergebnissen, die mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar sind. Die durch den Steuerbilanzwertansatz erzielte Begünstigungswirkung erreicht keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerentlastung, sondern tritt völlig ungleichmäßig und damit willkürlich ein. Die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage ist davon abhängig, ob und in welchem Umfang der Erblasser oder Schenker bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen hat. Tendenziell wird gerade der Übergang des Betriebsvermögens von solchen Unternehmen gefördert, die der Entlastung am wenigsten bedürfen. Denn begünstigt wird besonders der Erwerb ertragstarker Unter-



nehmen, bei denen Entnahmen zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld am ehesten möglich sein dürften.

- Auch beim **Grundvermögen** genügt die erbschaftsteuerliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage schon auf der Bewertungsebene nicht den Anforderungen des Gleichheitssatzes und führt deshalb zu Besteuerungsergebnissen, die mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren sind. Das vereinfachte Ertragswertverfahren mit einem starren Vervielfältiger von 12,5 verfehlt eine Bewertung mit dem gemeinen Wert regelmäßig. Hierdurch sollte eine Bewertung mit durchschnittlich ca. 50 % des Kaufpreises erreicht und Investitionsanreize für Grundvermögen geschaffen werden. Dieser gesetzgeberische Versuch einer steuerlichen Lenkung auf der Bewertungsebene steht aber in unauflösbarem Widerspruch zu den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Vorgaben. Vielmehr differieren die Einzelergebnisse zwischen weniger als 20 und über 100 % des gemeinen Werts. Es ist offensichtlich, dass ein einheitlicher Vervielfältiger ohne Berücksichtigung der Grundstücksart und Lage zu erheblichen Bewertungsunterschieden im Verhältnis zum gemeinen Wert führen muss.

Nicht geklärt werden muss, ob der Gesetzgeber den Erwerb bebauter Grundstücke nur auf der Basis hälftiger Verkehrswerte besteuern darf. Verschonungsnormen sind grundsätzlich zu rechtfertigen, die Grundvermögen begünstigen.

- Die bis Ende Dezember 2006 geregelte Bewertung von **Erbbaurechten** und mit Erbbaurechten belasteten Grundstücken ist ebenfalls mit dem Erfordernis einer Bewertung, die die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet, nicht vereinbar. Zu dieser Erkenntnis ist auch der Gesetzgeber gelangt durch die Änderungen im Jahressteuergesetz 2007 gelangt.
- Auch die Wertermittlung für **unbebaute Grundstücke** entspricht nicht der Anforderung, die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abzubilden. Grund hierfür ist bis Ende 2006 geltende Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996. Dies wurde allerdings durch das Jahressteuergesetz 2007 korrigiert.
- Auch die Erbschaftsbesteuerung von **Anteilen an Kapitalgesellschaften** ist in nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbarer Weise ausgestaltet. Der Steuerbilanzwertansatz bleibt im Regelfall deutlich hinter der Teilwertbewertung zurückbleiben. Zwar sind anders als beim Betriebsvermögen die Ertragsaussichten des Unternehmens zu berücksichtigen. Die Übernahme der Steuerbilanzwerte wirkt sich aber für die Anteile an Kapitalgesellschaften in ganz unterschiedlicher Weise aus. Das bewirkt zwingend eine große Streubreite der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten. Darüber hinaus führt die für die zu schätzenden Anteile an Kapitalgesellschaften zu einer großen Kluft gegenüber den börsennotierten Kapitalgesellschaften.
- Schließlich verstößt auch die Bewertung von land- und **forstwirtschaftlichem Vermögen** gegen die aus dem Gleichheitssatz folgenden Anforderungen und führt deshalb zu Besteuerungsergebnissen, die mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren sind.

Trotz Unvereinbarkeitserklärung mit dem Gleichheitssatz ist es geboten, ausnahmsweise die weitere Anwendung des geltenden Erbschaftsteuerrechts bis zur gesetzlichen Neuregelung zu-



zulassen. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen. Dabei ist er verfassungsrechtlich gehalten, sich auf der Bewertungsebene einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel zu orientieren.

Dem Gesetzgeber ist es unbenommen, bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe in einem zweiten Schritt der Bemessungsgrundlagenermittlung mittels Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände zu begünstigen. Die Begünstigungswirkungen müssen ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten. Schließlich kann der Gesetzgeber auch mittels Differenzierungen beim Steuersatz eine steuerliche Lenkung verfolgen.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Erbschaftsteuer:

**Rechtsanwälte**  
**Prof. Dr. Jochen Axer, WP, StB, FASr**  
**Christos Mantas**

**Fon 0221/47 43 440**  
**Fax 0221/47 43 499**  
**axer@axis.de**  
**mantas@axis.de**

**Rechtsanwalt,**  
**Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,**  
**Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs**

**Grunerstraße 33 – 40239 Düsseldorf**  
**Fon 0211/43 83 560**  
**Fax 0211/43 83 5611**  
**bernhard.fuchs@rafuchs.de**  
**fuchs@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.