

## **Teil II: Die Gestaltung des neuen Erbschaftsteuerrechts unter den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts**

Die Forderung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) nach verfassungskonformer realitätsgerechter Bewertung aller Vermögensarten verpflichtete den Gesetzgeber, Bewertungsverfahren einzuführen, die sich für alle Wirtschaftsgüter am gemeinen Wert (Verkehrswert) orientieren und die Anwendung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele erst auf der zweiten Ebene zulassen.

## Ein Erbfall mit großer Wirkung

Wohl nicht im Entferntesten an eine solch umfassende Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts dachte die allein erbende Nichte ihrer am 23.7.1997 verstorbenen Tante, als sie Rechtsmittel gegen ihren Erbschaftsteuerbescheid einlegte. Streitpunkt mit dem Finanzamt war, wie bei einem Erwerb von Todes wegen ein Anspruch auf Übertragung einer Eigentumswohnung steuerlich zu bewerten ist – mit dem Verkehrswert der Wohnung oder dem Steuerwert, der nach damalig geltendem Recht sehr viel niedriger war als der Verkehrswert. Die Tante hatte Ende 1994 eine noch zu errichtende Eigentumswohnung zu einem Preis von damals 343.000 DM (ca. 171.500 Euro) gekauft. Im August 1997 – kurz nach ihrem Tod – wurde die Tante als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen. Zum Zeitpunkt ihres Todes war sie also noch nicht grundbuchamtlich dokumentierte Eigentümerin der Wohnung.

Das Finanzamt sah daher als Gegenstand des Erwerbs der Nichte nicht die Eigentumswohnung, sondern den auf dessen Verschaffung gerichteten Anspruch an, den es mit dem Nennwert des Kaufpreises als dem „gemeinen Wert“<sup>12</sup> bewertete. Gegen diesen Bescheid legte die Nichte Einspruch ein und beantragte als für die Erbschaftsteuer verbindlichen Wert der Eigentumswohnung den vom Lagefinanzamt festgestellten Grundbesitzwert in Höhe von 127.000 DM (ca. 63.500 Euro). Der Einspruch blieb erfolglos – die Nichte entschloss sich zu klagen und leitete damit die große Erbschaftsteuerreform ein.

## Der Vorlagebeschluss vom Bundesfinanzhof an das Bundesverfassungsgericht

Der Fall landete schließlich beim Bundesfinanzhof. Die Münchner Richter hatten das Verfahren mit Beschluss vom 22.5.2002<sup>13</sup> ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob Teile des Erbschaftsteuergesetzes sowie bestimmte Vorschriften des Bewertungsgesetzes, auf welche das Erbschaftsteuergesetz Bezug nimmt, gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) verstoßen und

<sup>12</sup> Zum Begriff siehe unten Abschnitt: Die Bewertung von Erbvermögen nach dem „gemeinen Wert“.

<sup>13</sup> II R 61/99 BStBl 2002 II, S. 598.

verfassungswidrig sind. Der BFH zielte dabei vor allem auf das auf einem einheitlichen Faktor von 12,5 beruhende „vereinfachte“ Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke. Nach Meinung des BFH führte die bislang geltende „Grundstücksbewertung [...] in zahlreichen Fällen zu einer extremen Unterbewertung, die unter 40 % des Verkehrswertniveaus und teilweise noch deutlich niedriger“ liege. Der BFH sah insoweit die „frühere Privilegierung des Grundbesitzes, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 22.6.1995<sup>14</sup> mit der Verfassung für unvereinbar erklärt hat, in wesentlichen Teilbereichen unverändert fortbestehend“ an.

Der BFH nahm dieses Verfahren gleich zum Anlass, weitere Steuervergünstigungen, die der Gesetzgeber den Erben/Erwerbern von Vermögen gewährte, durch das BVerfG hinsichtlich ihrer Verfassungsmäßigkeit überprüfen zu lassen. Im Einzelnen handelte es sich:

- um die Möglichkeit eines ungekürzten Abzugs von mit dem unterbewerteten Vermögen zusammenhängenden Schulden,
- um die Tatsache, dass die in der Unterbewertung liegende Privilegierung keinem Nachversteuervorbehalt unterliegt,
- um die Möglichkeit, für Privatvermögen die für betriebliches Vermögen geltenden Steuervergünstigungen durch einfache Rechtsformwahl erhalten zu können.

Letzteres zielte auf die Möglichkeit ab, durch vorherige Einbringung von Privatvermögen in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co KG und der anschließenden Übertragung von Gesellschaftsanteilen an dieser Personengesellschaft sämtliche für Betriebsvermögen vorgesehenen Steuervergünstigungen in Anspruch zu nehmen. Letzteres wird durch das neue Erbschaftsteuerrecht unterbunden. Gewerblich geprägte Familienpools haben somit ihren Reiz als erbschaftsteuerliches Steuersparmodell verloren, sind allerdings noch wegen eines im Einkommensteuerrecht möglichen „AfA-Step-Up“ unter bestimmten Voraussetzungen attraktiv.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> BVerfGE 93, S. 165.

<sup>15</sup> Vgl. Teil VIII Abschnitt: Der gewerblich geprägte Familienpool.