

Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht – Beschluss des BVerfG v. 23.6.2015 (1 BvL 13/11, 14/11)

Vertrauensschutz vor Rechtsrichtigkeit?

Andreas Fertig*

Das BVerfG hat mit Beschluss v. 23.6.2015 entschieden, dass die Vorschrift des § 8 Abs. 2 GrEStG mit Art. 3 Abs. 1 des GG nicht vereinbar und damit verfassungswidrig ist. Dieser Beitrag beleuchtet diese Entscheidung sowie die daraus entstehenden Fragestellungen aus Sicht der Beratungspraxis.

1. Ausgangslage

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen alle Rechtsträgerwechsel an Grundstücken grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG regelmäßig nach dem Wert der Gegenleistung bemessen (Regelbemessungsgrundlage). Bei dem Kauf (Asset Deal) eines Grundstücks entspricht die Gegenleistung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grundsätzlich dem Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.¹ Dagegen wird die Grunderwerbsteuer insbesondere in den Fällen, in denen keine Gegenleistung für das Grundstück vereinbart ist, auf Basis der Vorschriften des BewG bemessen, vgl. § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG iVm § 138 Abs. 2 bis 4 BewG (Ersatzbemessungsgrundlage). Damit kommt die Ersatzbemessungsgrundlage insbesondere bei Umwandlungen, Einbringungen und anderen Erwerben auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage sowie bei (wirtschaftlichen) Übertragungen von mindestens 95 % der Anteile an Personen- oder Kapitalgesellschaften (Share Deal) zur Anwendung.

Neben der Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG hat das BVerfG mit Beschluss v. 23.6.2015 die Fortgeltung des bisherigen Rechts bis zum 31.12.2008 angeordnet.² Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, spätestens bis zum 30.6.2016 rückwirkend zum 1.1.2009 eine Neuregelung zu treffen.

2. Beschluss des BVerfG v. 23.6.2015

Der BFH hat dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Vorschrift des GrEStG zur Ermittlung der Ersatzbemes-

sungsgrundlage für die Jahre 2001 und 2002 verfassungsgemäß ist.³ Das BVerfG hielt es wegen des gewichtigen öffentlichen Interesses für erforderlich, die Entscheidung über die Vorlagebeschlüsse auf den gesamten Zeitraum ab dem 1.1.1997 zu erstrecken.

Die der Ermittlung der Ersatzbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zugrunde liegenden Vorschriften der §§ 138 ff. BewG wurden durch das BVerfG bereits für Zwecke der Erbschaftsteuer mit Beschluss v. 7.11.2006 als mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt.⁴ Der Gesetzgeber war nach Feststellung der Unvereinbarkeit verpflichtet, für Zwecke der Erbschaftsteuer unter anderem eine Neuregelung für die Bewertung von Grundbesitz spätestens bis zum 31.12.2008 vorzunehmen. Die weitere Anwendung des zum Beschlusszeitpunkt geltenden Rechts bis zur Neuregelung wurde für erforderlich gehalten, um einen Zustand der Rechtsunsicherheit zu vermeiden (Fortgeltungsanordnung). Die damaligen Feststellungen des BVerfG haben allerdings keine Bindungswirkung für das Grunderwerbsteuerrecht entfaltet. Somit waren die Vorschriften für die Ermittlung der Ersatzbemessungsgrundlage für Zwecke der Grunderwerbsteuer bisher weiterhin und uneingeschränkt anzuwenden.

Das BVerfG geht in seinem Beschluss v. 23.6.2015 davon aus, dass in den meisten Fällen, in denen die Grunderwerbsteuer nach der Regelbemessungsgrundlage bemessen wird, die Gegenleistung aufgrund von gegenläufigen Interessen der Vertragsschließenden regelmäßig dem gemeinen Wert entspricht. Dagegen führt die Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage zu gravierenden Bewertungs- und Belastungsunterschieden, da diese Werte zum Teil erheblich unter den Verkehrswerten liegen. Bei Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage erreichen die Bemessungsgrundlagen im Durchschnitt bei bebauten und unbebauten Grundstücken nur 50 % bzw. 70 % und bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen lediglich 10 % des Verkehrswerts.

Bringt der Gesetzgeber einen Ersatzmaßstab zur Anwendung, muss dieser Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Weicht der Ersatzmaßstab in seinen Ergebnissen vom Regelmaßstab ab, bedarf dies zur Rechtfertigung eines hinreichend gewichtigen Sachgrundes. Ein hinreichend gewichtiger Sachgrund wurde nicht festgestellt, so dass diese Ungleichbehandlung mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar ist. Die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG ist auf die Regelung über die Ersatzbemessungsgrundlage beschränkt, dh die Steuer kann zunächst weiter nach der Regelbemessungsgrundlage erhoben werden. Das BVerfG hat die Fortgeltung des § 8 Abs. 2 GrEStG bis zum 31.12.2008 angeordnet. Für die Zeit danach dürfen Gerichte und Ver-

* Dipl. Betriebswirt (FH) Andreas Fertig, Steuerberater, ist Mitarbeiter bei Allen & Overy LLP, Frankfurt/M.

1 Ist die Gegenleistung allerdings nur als symbolischer Kaufpreis anzusehen, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage auch bei einem Kauf nicht nach der Regelbemessungsgrundlage, sondern gemäß § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG iVm § 138 Abs. 2 bis 4 BewG nach den Vorschriften des BewG (Ersatzbemessungsgrundlage), vgl. BFH v. 29.3.2006 – II R 68/04, BStBl. II 2006, 632 = DStRE 2006, 1018; v. 2.11.2010 – II B 61/10, BFH/NV 2011, 307 = BeckRS 2010, 25016694.

2 BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, veröffentlicht am 17.7.2015 = DStR 2015, 1678.

3 BFH v. 2.3.2011 – II R 23/10, BStBl. II 2011, 932 = DStR 2011, 808 mAnm Schm; v. 2.3.2011 – II R 64/08, BFH/NV 2011, 1009 = BeckRS 2011, 95052.

4 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = DStR 2007, 235.

AUFsätze

waltung die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden. Laufende Verfahren sind auszusetzen. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, bis zum 30.6.2016 eine Neuregelung zu beschließen, welche rückwirkend zum 1.1.2009 anzuwenden ist.

Nach Ansicht des BVerfG besteht keine Rechtfertigung für eine Fortgeltungsanordnung für den Zeitraum ab dem 1.1.2009 bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber. Gesetzgeber, Verwaltung und Steuerpflichtigen musste nach dem Beschluss des BVerfG v. 7.11.2006 zur Erbschaftsteuer klar sein – so das Gericht –, dass die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG zu erheblichen Ungleichheiten führen, die mit großer Wahrscheinlichkeit auch die Grunderwerbsteuerbemessung betreffen würden. Weiterhin sollte die Nichterhebbarkeit der Grunderwerbsteuer bis zu einer Neuregelung nicht zu einer nennenswerten Gefahr für eine verlässliche Finanz- und Haushaltsplanung der Länder werden, da das Gericht davon ausgeht, dass die Fälle, bei denen die Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung kommt, von untergeordneter Bedeutung sind.⁵

Steuerschuldner können davon ausgehen, dass sie aller Voraussicht nach für seit dem 1.1.2009 getätigte Erwerbsvorgänge unter Beachtung der Vertrauensschutzregelungen des § 176 AO nach dem als verfassungswidrig eingestuftem § 8 Abs. 2 GrEStG veranlagt bleiben bzw. werden. Sofern allerdings keine Vertrauensregelung einschlägig ist, müssen Steuerpflichtige davon ausgehen, dass sie nach Maßgabe der zu erwartenden Neuregelungen zu einer höheren Grunderwerbsteuer herangezogen werden.

2.1 Einordnung des BVerfG-Beschlusses v. 23.6.2015

Die Feststellungen des BVerfG, wonach die Regel- und Ersatzbemessungsgrundlage zu unterschiedlichen Bewertungsergebnissen kommen, überraschen nicht. Die Frage, ob diese Ungleichheit verfassungswidrig ist, wurde allerdings bis zuletzt im Rahmen des Verfahrens kontrovers diskutiert, wobei unter anderem die Bundesregierung und das BMF die vorgelegte Norm als verfassungsgemäß eingeordnet haben.⁶ Überraschend hingegen ist die Anordnung des BVerfG, eine Neuregelung sei rückwirkend ab dem 1.1.2009 zu beschließen. Da der Gesetzgeber auf Basis des Beschlusses v. 7.11.2006⁷ zur Erbschaftsteuer verpflichtet war, Bewertungsregeln zu beschließen, nach denen die Bemessungsgrundlage dem gemeinen Wert angenähert werden sollte, erscheint es naheliegend, dass die Anwendung der für die Erbschaftsteuer neu eingeführten Vorschriften zur Bewertung von Grundvermögen auch auf die Grunderwerbsteuer ab dem 1.1.2009 ausgedehnt werden könnte. So sieht dies auch die Formulierungshilfe des BMF vom 29.7.2015 vor, die möglicherweise im Rahmen des Gesetzgebungsver-

fahrens zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ProtErklUmsG) aufgenommen werden könnte. Der Entwurf des Gesetzes steht für den 24.9.2015 – dem Vernehmen nach dann unter der neuen Bezeichnung „Steueränderungsgesetz 2015“ – in zweiter und dritter Lesung auf der Tagesordnung des Deutschen Bundestags und könnte Mitte Oktober im Bundesrat beraten werden. Da die Formulierungshilfe vorsieht, dass die Neuregelung des § 8 Abs. 2 GrEStG nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft tritt, könnte die Neuregelung kurzfristig in Kraft treten. Ob allerdings die für die Erbschaftsteuer neu geschaffenen Regelungen wiederum einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhalten werden, bleibt abzuwarten.⁸ In jedem Fall ist damit zu rechnen, dass die Neuregelung zu einer höheren Ersatzbemessungsgrundlage und somit auch zu einer Mehrbelastung an Grunderwerbsteuer führen wird.

Damit stellt sich die Frage, wie die Entscheidung des BVerfG, welche nach § 31 Abs. 2 S. 1 iVm § 13 Nr. 1 BVerfGG Gesetzeskraft entfaltet, mit dem grundsätzlichen Verbot der echten Rückwirkung von belastenden Steueretzen in Einklang zu bringen ist, da rückwirkende, verschärfende Gesetze im Steuerrecht idR unzulässig sind.⁹ Die Gesetzeskraft der Entscheidung umfasst allerdings nicht die Entscheidungsgründe, sondern beschränkt sich auf die Entscheidungsformel, also den Tenor der Entscheidung, denn die Gesetzeskraft setzt einen Anwendungsbefehl voraus, den nur die Entscheidungsformel enthält.¹⁰ Das BVerfG sollte somit bei der Fassung der Entscheidungsformel die gleichen Grundsätze zu beachten haben, die es selbst an den Gesetzgeber zur Neufassung von Gesetzen stellt.¹¹

Nach dem Tenor der Entscheidung des BVerfG v. 23.6.2015 ist § 8 Abs. 2 GrEStG mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar. Dagegen wurden nicht die §§ 138 ff. BewG für ausdrücklich unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt, sondern die Unvereinbarkeit nur im Hinblick auf deren einfachrechtliche Einbindung über den Verweis des § 8 Abs. 2 GrEStG in Bezug auf die Grunderwerbsteuer festgestellt. Die Gesetzeskraft sollte sich damit nur auf die Unvereinbarkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG und nicht generell auf die §§ 138 ff. BewG beziehen.¹²

Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung vor, wenn der Gesetzgeber oder das BVerfG durch Entscheidung mit Gesetzeswirkung eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert.¹³ Wenn der Gesetzgeber oder das BVerfG durch Entscheidung mit Gesetzeswirkung die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhal-

5 Das BMF hat in seiner Stellungnahme, welche im Rahmen des Verfahrens eingereicht wurde, ausgeführt, dass – soweit die Daten der Länder beim Bund vorlägen – die Ersatzbemessungsgrundlage im Jahr 2010 lediglich in ca. 0,8 % aller Grunderwerbsteuerfälle angewendet wurde, diese Fälle allerdings zu Steuereinnahmen der Länder im dreistelligen Millionenbereich geführt haben.

6 BVerfG v. 23.6.2015 (Fn. 2) Rn. 29 ff.

7 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = DStR 2007, 235.

8 Kritisch hierzu *Bruschke* in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, September 2009, BewG Vor §§ 158–175 Rn. 4 f.

9 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, DStR 2014, 520 Rn. 40, 63 mwN.

10 Bayerischer VGH v. 30.3.1976 – 399 VIII 73, NJW 1977, 315; *Bethge* in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, Dezember 2014, § 31 Rn. 122, 162 jeweils mwN; *Lechner/Zuck*, BVerfGG, 6. Aufl. 2011, § 31 Rn. 37.

11 So auch *Zipfel/Regierer/Vosseler* DStR 2014, 1089 (1090).

12 BVerfG v. 23.6.2015 (Fn. 2) Rn. 47.

13 BVerfG v. 17.12.2013 (Fn. 9) Rn. 42, 63 mwN.

tens nachträglich belastend ändert, ist dies nur zulässig, sofern eine besondere Rechtfertigung dafür vorliegt.¹⁴ Liegt eine besondere Rechtfertigung nicht vor, ist das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des GG geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte geschützt.¹⁵ Allerdings findet das Rückwirkungsverbot im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze.¹⁶ Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war.¹⁷ Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist eine Ausnahme vom Grundsatz der Unzulässigkeit echter Rückwirkungen gegeben, wenn die Betroffenen schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, nicht auf den Fortbestand einer gesetzlichen Regelung vertrauen durften, sondern mit deren Änderung rechnen mussten.¹⁸ Vertrauensschutz kommt insbesondere dann nicht in Betracht, wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden.¹⁹

Das BVerfG hält im vorliegenden Fall eine Rückwirkung für zulässig, da nach dessen Auffassung Gesetzgeber, Verwaltung und Steuerpflichtigen nach dem Beschluss des BVerfG v. 7.11.2006 zur Erbschaftsteuer²⁰ klar sein musste, dass die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG zu erheblichen Ungleichheiten führen, die mit großer Wahrscheinlichkeit auch die Grunderwerbsteuerbemessung betreffen würden. Diese Auffassung erscheint fragwürdig, denn zum einen ist von einer belastenden Norm für die neu zu regelnde Ersatzbemessungsgrundlage auszugehen. Zum anderen stellt sich die Frage, ob sich Steuerpflichtige nicht auf die bestehende Rechtslage verlassen können sollten, wenn unter anderem die Bundesregierung, das BMF und die Bundessteuerberaterkammer die vorgelegte Norm für verfassungsgemäß hielten.²¹ Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG ist es Steuerpflichtigen spätestens ab dem endgültigen Beschluss des Deutschen Bundestages über einen Gesetzesentwurf zuzumuten, ihr Verhalten auf eine Neuregelung einzurichten.²² Solange allerdings der Gesetzgeber offensichtlich bei objektiver Betrachtung selbst noch von der Verfassungsmäßigkeit einer Norm ausgeht, sollte erst recht der Steuerpflichtige auf deren Verfassungsmäßigkeit vertrauen können. Somit wäre es naheliegender gewesen, wenn das Vertrauen in die bestehende Rechtslage zumindest bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG am 17.7.2015 geschützt worden wäre.²³

2.2 Veranlagungsverfahren für die Grunderwerbsteuer auf Basis der Ersatzbemessungsgrundlage

Die Ersatzbemessungsgrundlage kommt insbesondere bei den in § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG genannten Vorgängen zur Anwendung. Zur Sicherung des Steuereinkommens haben Steuerpflichtige nach § 19 GrEStG die Pflicht, innerhalb von zwei Wochen, nachdem sie von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben, den Vorgang dem zuständigen FA anzuzeigen.

In den Fällen des § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG werden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG durch das zuständige FA gesondert festgestellt. Ist die Steuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu bemessen (Ersatzbemessungsgrundlage), sind seit Einführung des § 17 Abs. 3a GrEStG durch das StÄndG 2001 die Grundbesitzwerte iSd § 138 Abs. 2 bis 4 BewG nicht in die gesonderte Feststellung aufzunehmen. Demnach findet die Veranlagung in einem dreistufigen Verfahren statt: (1) gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 GrEStG, (2) gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte nach § 8 Abs. 2 GrEStG iVm § 138 Abs. 2 bis 4 BewG und (3) Festsetzung der Grunderwerbsteuer.

Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer umfassen neben der Steuerpflicht dem Grunde nach unter anderem auch die Normen zur Besteuerungs- bzw. Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG iVm § 138 Abs. 2 bis 4 BewG. Beispielsweise heißt es in einem entsprechenden Bescheid, dass die in diesem (Feststellungs-)Bescheid getroffenen Feststellungen über die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG iVm § 138 Abs. 2 bis 4 BewG den Grunderwerbsteuerfestsetzungen zugrunde zu legen sind.

Ein Feststellungsbescheid iSd § 179 AO gilt als Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 AO. Ebenso ist auch der den Grundbesitzwert feststellende Bescheid ein Grundlagenbescheid für die nachfolgende Festsetzung der Grunderwerbsteuer.²⁴ Entsprechend sind die für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzämter nach § 182 Abs. 1 AO an diese Feststellungen gebunden.²⁵ Die Lagefinanzämter sind für die Ermittlung der Bedarfswerte sowie die Feststellung der Grundbesitzwerte zuständig. Die Feststellungs- sowie nachfolgende Bescheide sind im Hinblick auf die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO regelmäßig vorläufig ergangen.²⁶

2.3 Vertrauensschutz

Nach den Ausführungen des BVerfG können sich Steuerschuldner darauf einstellen, dass sie auch nach der Neuregelung für die seit dem 1.1.2009 getätigten Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgänge aller Voraussicht nach – soweit nach geltendem Recht zulässig (vgl. insbesondere

14 BVerfG v. 17.12.2013 (Fn. 9) Rn. 63 mwN.

15 BVerfG v. 17.12.2013 (Fn. 9) Rn. 63 mwN.

16 BVerfG v. 17.12.2013 (Fn. 9) Rn. 64 mwN.

17 BVerfG v. 17.12.2013 (Fn. 9) Rn. 64 mwN.

18 BVerfG v. 17.12.2013 (Fn. 9) Rn. 65 mwN.

19 BVerfG v. 17.12.2013 (Fn. 9) Rn. 65 mwN.

20 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = DStR 2007, 235.

21 BVerfG v. 23.6.2015 (Fn. 2) Rn. 29 ff.

22 BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, DStR 2012, 2322 Rn. 55 ff.

23 So auch Zipfel/Regierer/Vosseler DStR 2014, 1089 (1092).

24 FG Münster v. 12.6.2002 – 8 K 3618/01 GrE, EFG 2002, 1141 = DStRE 2002, 1467; Hofmann, GrEStG, 10. Aufl. 2014, § 17 Rn. 27.

25 Hofmann (Fn. 24), § 17 Rn. 23; Pahlke, GrEStG, 5. Aufl. 2014, § 17 Rn. 18.

26 Gleichl. Erl. v. 17.6.2011, BStBl. I 2011, 575 = DStR 2011, 1182.

AUFsätze

§ 176 AO) – nach dem nunmehr als verfassungswidrig erklärten § 8 Abs. 2 GrEStG herangezogen bleiben.²⁷

Das BVerfG ordnet die rückwirkende Gesetzesänderung an und begründet dies im Wesentlichen mit dem seit dem Beschluss des BVerfG v. 7.11.2006²⁸ zur Erbschaftsteuer fehlenden Vertrauensschutz in die bestehende Norm, da den Steuerpflichtigen seit dieser Entscheidung hätte klar sein müssen, dass die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG zu erheblichen Ungleichheiten führen, die mit großer Wahrscheinlichkeit auch die Grunderwerbsteuerbemessung betreffen würden. Wenn man von einer zulässigen Rückwirkung ausgeht und Steuerpflichtige somit nicht mehr auf den Fortbestand der Bewertungsnormen vertrauen durften, stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Rechtsposition der Steuerpflichtigen dennoch geschützt ist.

Demnach sollte für Steuerpflichtige der Vertrauensschutz im Wesentlichen nach § 176 AO begründet werden können, da diese Vorschrift nicht auf das Vertrauen in die Gesetzgebung, sondern auf das Vertrauen in die Bestandskraft von Steuerbescheiden abstellt, soweit sie auf einer solchen Gesetzgebung beruhen.²⁹ Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Anwendung der Vorschrift des § 176 AO allerdings einen Erstbescheid voraus und kommt somit nur bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden in Betracht.³⁰ Damit sollten Steuerpflichtige, die seit dem 1.1.2009 einen relevanten Grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang verwirklicht haben, keinen Vertrauensschutz nach § 176 AO genießen, wenn bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG am 17.7.2015 noch gar kein (Feststellungs-)Steuerbescheid erlassen wurde.

In den Fällen des § 17 Abs. 3 iVm Abs. 3a GrEStG, bei denen wie oben beschrieben die Veranlagung in einem dreistufigen Verfahren durchgeführt wird, drängt sich die Frage auf, nach welcher Stufe des Verfahrens das Vertrauen der Steuerpflichtigen iSd § 176 AO geschützt ist. Nach § 181 Abs. 1 S. 1 AO gelten für die gesonderte Feststellung die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß. Damit werden Feststellungsbescheide den Steuerbescheiden gleichgestellt. Nach einhelliger Auffassung ist auch für die Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden Vertrauensschutz nach § 176 AO zu gewähren.³¹

Sind bereits (Feststellungs-)Steuerbescheide erlassen worden, sollten diese im Hinblick auf die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO regelmäßig vorläufig ergangen sein. Nach § 165 Abs. 2 S. 2 AO ist eine vorläufige Steuerfestsetzung aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Die Änderung der Steuerfestsetzung kann allerdings nur zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgen, da auch für die Änderung von vorläufigen Bescheiden iSd § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO die Vorschrift des § 176 AO zu beachten ist.³² Nach § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO darf bei Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass das BVerfG die Nichtigkeit eines Gesetzes feststellt, auf dem die bisherige Steuerfestsetzung beruht. Nach den Ausführungen des Gerichts führt die Unvereinbarkeit dieser Norm allerdings nicht zu deren Nichtigkeit.³³ Weiterhin verlangt der Wortlaut des § 176 Abs. 1 S. 1 AO für dessen Anwendung die Nichtigkeit eines Gesetzes. Die Vorschrift des § 176 Abs. 1 S. 1 AO sollte allerdings auch anzuwenden sein, wenn das BVerfG eine Norm nicht als nichtig, sondern als unvereinbar mit Art. 3 GG erklärt.³⁴

Somit sollte auf Basis des § 176 AO das Vertrauen derjenigen Steuerpflichtigen geschützt sein, für die vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG am 17.7.2015 zumindest ein Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer erlassen wurde (Stufe eins des dreistufigen Veranlagungsverfahrens).

3. Zusammenfassung

Grunderwerbsteuerliche Vorgänge, für welche die Grunderwerbsteuer auf Basis der Regelbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG zu erheben ist, sind von der Entscheidung nicht betroffen.

Die Entscheidungsgründe des BVerfG, wonach keine Rechtfertigung für eine Fortgeltungsanordnung des § 8 Abs. 2 GrEStG bis zur Neuregelung des Gesetzes bestehen soll, überzeugen nicht. Um für die Übergangszeit einen Zustand der Rechtsunsicherheit zu vermeiden, hätte das BVerfG gute Gründe gehabt, die Anwendung des bisherigen Rechts bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber anzuordnen.³⁵ Solange Gesetzgeber und Verwaltung von der

27 BVerfG v. 23.6.2015 (Fn. 2) Rn. 92.

28 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = DStR 2007, 235.

29 BFH v. 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524 = DStRE 2007, 842 unter II.3.b) aa); v. 10.9.1991 – VII R 11/89, BFH/NV 1992, 565 = BeckRS 1991, 06492 mwN.

30 BFH v. 24.1.2013 – V R 34/11, BStBl. II 2013, 460 = DStRE 2013, 737 mwN.

31 BFH v. 16.9.1987 – II R 178/85, BStBl. II 1988, 174, Rn. 10 = BeckRS 1987, 22008204; *Söhn* in H/H/Sp, AO/FGO, November 2011, AO § 181 Rn. 18; *Brandis* in Tipke/Kruse, AO/FGO, August 2014, AO § 181 Rn. 4, Vor § 172 Rn. 16; *Koenig* in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 181 Rn. 5 iVm 7; *Ratschow* in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 181 Rn. 3; *Wüllenkemper* DStZ 1993, 206. Die Entscheidung des BFH v. 16.9.1987, wonach für die Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden Vertrauensschutz nach § 176 AO zu gewähren ist, ist durch die amtliche Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl. II auch für die Finanzverwaltung maßgeblich.

32 BT-Drs. 6/1982, 155; BFH v. 23.11.1987 – GrS 1/86, BStBl. II 1988, 180 = BeckRS 1987, 22008318 Rn. 42; FG Münster v. 14.9.2006 – 3 K 4376/04, EFG 2007, 83 = BeckRS 2006, 26022185; Abschn. 176 Nr. 1 S. 2 AEA0; so auch die hM in der Literatur: zB *Groll* in H/H/Sp, AO/FGO, Februar 2015, AO § 176 Rn. 90; *Heuermann* in H/H/Sp, AO/FGO, März 2010, AO § 165 Rn. 18, 39; *Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO, August 2014, AO § 176 Rn. 3; *Cöster* in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 165 Rn. 46.

33 BVerfG v. 23.6.2015 (Fn. 2) Rn. 87.

34 *Groll* (Fn. 32), AO § 176 Rn. 143 mwN; *Loose* (Fn. 32), AO § 176 Rn. 10; *Rüsken* in Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 176 Rn. 10; *Koenig* in Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 176 Rn. 14 f. mwN; Die Verletzung von Art. 3 GG führt grundsätzlich nicht zur Nichtigkeit, sondern zur Feststellung der Unvereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz, vgl. BVerfG v. 23.6.2015 (Fn. 2) Rn. 87 f.; BFH v. 24.5.2000 – II R 25/99, BStBl. II 2000, 378 = DStR 2000, 1139 Rn. 18 f.

35 Analog zu BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = DStR 2007, 235 sowie v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 = DStR 2015, 31.

AUFsätze

verfassungskonformen Ausgestaltung des Gesetzes ausgehen, sollte das BVerfG den Gesetzgeber nicht verpflichten (dürfen), zulasten von Steuerpflichtigen rückwirkend belastende Gesetze zu beschließen. Die Entscheidung ist insofern bedauerlich. Allerdings kann die Entscheidung des BVerfG revisionsrechtlich nicht überprüft werden und ist somit hinzunehmen.

Nach der Entscheidung des BVerfG dürfen die Verwaltungsbehörden § 8 Abs. 2 GrEStG nicht mehr anwenden. Die laufenden Verfahren sind auszusetzen. Das Veranlagungsverfahren stellt sich bei grunderwerbsteuerlich relevanten Vorgängen, bei welchem Grundstücke in verschiedenen Bundesländern betroffen sind, auch ohne die jüngste Entscheidung des BVerfG als langwieriges und komplexes Verfahren dar, welches regelmäßig viele Monate oder sogar Jahre umfasst. Der ohnehin zum Teil sehr lange Zeitraum zwischen der Verwirklichung des grunderwerbsteuerpflich-

tigen Vorgangs bis zur bestandskräftigen Veranlagung der Grunderwerbsteuer wird durch diese Entscheidung vermutlich noch weiter ausgedehnt werden.

Es ist davon auszugehen, dass der Formulierungsvorschlag des BMF in das Gesetzgebungsverfahren des ProtErklUmsG (bzw. Steueränderungsgesetz 2015) aufgenommen werden und somit kurzfristig in Kraft treten könnte. Das BMF sowie die Bundesländer sollten für eine rasche Klarstellung sorgen und sich zumindest für den Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen aussprechen, für die bereits vor der Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG am 17.7.2015 ein Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer (Stufe eins des dreistufigen Veranlagungsverfahrens) erlassen wurde. Dem Vernehmen nach wurde bereits ein koordinierter Ländererlass verabschiedet, der allerdings bis zum Redaktionsschluss dieses Beitrags noch nicht veröffentlicht wurde.

Abzugsfähigkeit privater Rundfunkbeiträge – Replik auf Kuhlmei DStR 2015, 1542

Michael Heine und Matthias Trinks*

Kuhlmei (DStR 2015, 1542) regt in seinem Beitrag die Gewährung steuerlicher Abzugsfähigkeit für private Rundfunkbeiträge an. Insbesondere geht er von einer Verletzung des steuerlichen Existenzminimums unter geltendem Recht aus. Seine Ausführungen sollen nicht unwidersprochen bleiben.

1. Rundfunkbeitrag als Streitthema

Die Diskussion über den Rundfunkbeitrag ist oftmals emotional aufgeladen. Gleichwohl wirkt die Abgabe auch bei nüchterner Betrachtung heute wie ein Anachronismus. In Zeiten des digitalen Wandels führt die Zwangsabgabe vor allem zu Wettbewerbsverzerrungen, die etwa die Entwicklung des privaten Bezahlfernsehens („Pay-TV“) und von Streaming-Angeboten in Deutschland stark hemmen. Daher wäre eine Reformierung der Abgabe durchaus zweckmäßig. Überaus fraglich erscheint indes, ob insoweit die Annahme der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Rundfunkbeiträge sinnvoll oder gar rechtlich geboten ist.

2. Bedeutung des steuerlichen Existenzminimums

In seinem Beitrag geht *Kuhlmei* von einem Eingriff des Rundfunkbeitrags in das steuerliche Existenzminimum aus. Insoweit soll zunächst nochmals herausgestellt werden, was sich hinter der Rechtsfigur verbirgt. Dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen muss nach Erfüllung

seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erwerbseinkommen so viel verbleiben, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts bedarf.¹ Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Der Staat muss dem Steuerpflichtigen bei der Besteuerung seines Einkommens zumindest den gleichen Betrag steuerfrei belassen, den er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus allgemeinen Haushaltsmitteln zur Verfügung stellt. Die einkommensteuerliche Verschonung des Existenzminimums gewährleistet dem Steuerpflichtigen damit einen minimalen Lebensstandard auf Sozialhilfeniveau.² Das steuerlich zu verschonende Existenzminimum ist im Rahmen einer gesetzlichen Typisierung grundsätzlich so zu bemessen, dass es in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdeckt. Kein Steuerpflichtiger soll infolge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen werden, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu decken.³

Durch das BVerfG wurde die Anknüpfung des Grundfreibetrags an das sozialhilferechtliche Existenzminimum ausdrücklich anerkannt.⁴ Inhaltlich ist diese Verbindung auch durchaus zielführend. Im Fachschrifttum bestehen derweil verfassungsrechtliche Bedenken, insbesondere weil der tatsächliche Existenzbedarf in Deutschland regional sehr unterschiedlich hoch ausfällt.⁵

* Michael Heine ist im gehobenen Dienst der sächsischen Finanzverwaltung im FA Pirna tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst. Dipl.-Jur. BScBA Matthias Trinks ist Mitarbeiter der WD Treuhand GmbH Wirtschaftsberatung StBG in Eisenhüttenstadt.

1 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, DStR 1992, 1539.

2 Vgl. *Kirchhof* in *Kirchhof*, EStG, 14. Aufl. 2015, § 2 Rn. 100a.

3 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, DStR 1992, 1539.

4 BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, DStR 2008, 604.

5 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 82.