

Mandanteninformation für Sonstige Steuern

Mandanteninformation für Sonstige Steuern März 2023

1. Ein Ökokonto und die Grunderwerbsteuer

Die Gegenleistung für die Übernahme eines Ökokontos gehört zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage.

Hintergrund

Die Klägerin war Teilnehmerin des beschleunigten Zusammenlegungsverfahrens B nach dem Flurbereinigungsgesetz. Nach dem Zusammenlegungsplan hatte die Klägerin kein Grundstück eingeworfen, aber mehrere Grundstücke erhalten. Für eines dieser Grundstücke hatte der Voreigentümer die Einrichtung eines Ökokontos beantragt und erhalten. In der Ausführungsanordnung ordnete die Bezirksregierung E die Ausführung des Zusammenlegungsplans an. Die Bezirksregierung teilte dies dem Beklagten mit und bat um Erteilung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung. Dem Schreiben waren mit dem Zusammenlegungsplan übereinstimmende Auszüge beigefügt, aus denen die der Klägerin nunmehr zugeordneten Grundstücke ersichtlich waren. In den Auszügen ist auch eine Seite über Ausgleiche und Entschädigungen enthalten. Darin werden folgende Beträge aufgeführt: Geldausgleich für die Übernahme von genehmigtem Sandabbaurecht, Geldausgleich für die Übernahme eines Ökokontos, einmaliger Kostenbeitrag zu den Ausführungskosten, Vermessungskosten.

Das Finanzamt des Beklagten setzte daraufhin mit Bescheid Grunderwerbsteuer fest. Die Klägerin legte dagegen Einspruch ein und beantragte, die Grunderwerbsteuer herabzusetzen und den Geldausgleich für das Ökokonto, den Kostenbeitrag zu den Ausführungskosten und die Einnahmen aus dem Grunderwerb steuermindernd zu berücksichtigen. Mit Einspruchsentscheidung wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG ist die Klage unbegründet. Demnach hat der Beklagte als Bemessungsgrundlage insbesondere den Geldausgleich für das Ökokonto zu Recht als Teil der Bemessungsgrundlage angesetzt. Leistungen für ein Grundstück, auf dem Ökopunkte ruhen, werden in voller Höhe für das Grundstück, dessen Zustand die Ökopunkte in gewissem Umfang repräsentieren, und nicht daneben für ein eigenständiges Wirtschaftsgut "Ökopunkte" erbracht.

Ein Ökokonto und die darauf eingebuchten Ökopunkte sind ein naturschutzrechtliches Instrument. Ökopunkte sind während ihrer gesamten Existenz mit dem Grundstück verbunden und kein davon zu trennendes Wirtschaftsgut. Sie existieren von ihrer Einbuchung auf dem Ökokonto bis zur Löschung oder Abbuchung der Maßnahme und repräsentieren in dieser Zeit einen bestimmten, (teilweise) behördlich anerkannten naturschutzrechtlichen Grundstückszustand.

Auch die weiteren vom Beklagten berücksichtigten Leistungen der Klägerin sind zu Recht als Teil der Bemessungsgrundlage angesetzt worden: Die der Teilnehmergemeinschaft entstandenen Vermessungskosten wurden für den Erwerb des Grundstücks erstattet.

Die Sandabbaurechte sind keine Mineralgewinnungsrechte oder sonstige Gewerbebauberechtigungen i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GrEStG, weil es sich bei Sandvorkommen um grundeigene Bodenschätze handelt.

2. Flurbereinigung: Zu welchem Zeitpunkt wird Grunderwerbsteuer fällig

Eine Ausführungsanordnung zum Flurbereinigungsplan stellt auf den dort benannten Wirkungszeitpunkt einen steuerbaren Erwerbsvorgang im Rahmen der Grunderwerbsteuer dar. Der maßgebende Steuersatz richtet sich nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ausführungsanordnung.

Hintergrund

X war Teilnehmer eines 2002 eingeleiteten Flurbereinigungsverfahrens in Niedersachsen. In der Verhandlung v. 22.4.2009 über den Verkauf von Masseland wurde vereinbart, dass X Masseland gegen Mehrabfindung von 33.428 EUR erwirbt, die er am 1.11.2009 zu zahlen hatte. Die entsprechende Be-

sitzeinweisung hatte bereits 2008 stattgefunden. Am 29.7.2016 ordnete die Flurbereinigungsbehörde die vorzeitige Ausführung des Flurbereinigungsplans mit Wirkung zum 29.8.2016 an.

Das Finanzamt setzte im Jahr 2016 für den Erwerb vom 29.8.2016 Grunderwerbsteuer i. H. v. 5 % fest. Der ursprünglich (bis 2006) bundeseinheitliche Steuersatz von 3,5 % wurde für Niedersachsen ab 2011 auf 4,5 % und ab 2014 auf 5 % erhöht.

Die Klage, mit der X die Anwendung des im Jahr 2009 noch geltenden Steuersatzes von 3,5 % beantragte, wurde vom FG mit der Begründung abgewiesen, der Erwerbsvorgang (Übergang des Eigentums) sei durch die vorzeitige Ausführungsanordnung der Flurbereinigungsbehörde zum 29.8.2016 verwirklicht worden.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision zurück. Der für die Grunderwerbsteuer maßgebliche Rechtsvorgang hat sich erst am 29.8.2016 (Anordnung der vorzeitigen Ausführung des Flurbereinigungsplans) verwirklicht. Somit ist der zu diesem Zeitpunkt geltende Steuersatz von 5 % anzuwenden.

Die Flurbereinigungsbehörde ordnet die Ausführung des Flurbereinigungsplans entweder nach dessen Unanfechtbarkeit oder vorzeitig an. Zu dem in der Ausführungsanordnung zu bestimmenden Zeitpunkt (hier: 29.8.2016) tritt der im Flurbereinigungsplan vorgesehene neue Rechtszustand an die Stelle des bisherigen. Damit ist der Eigentumswechsel bewirkt. Das Grundbuch ist zu berichtigen. Das Verfahren endet durch Schlussfeststellung.

Dem Eigentumswechsel geht kein einen Übereignungsanspruch begründendes Rechtsgeschäft voraus. Bis zum Abschluss des Flurbereinigungsverfahrens steht nicht fest, ob es überhaupt zu einer Zuteilung von Land kommen wird. Auch eine vorläufige Besitzeinweisung vermittelt keine gesicherte Rechtsposition. Die in einer Verhandlungsniederschrift erklärte Bereitschaft, Masseland gegen Entgelt zu übernehmen, begründet keinen Anspruch auf Übereignung dieses Landes. Selbst eine wirksame Planvereinbarung über eine entsprechende Zuteilung stellt kein Rechtsgeschäft für die Grunderwerbsteuer dar. Planvereinbarungen geben nur den Anstoß zu einem später eintretenden gesetzlichen Eigentumswechsel. Der notwendig vor der Ausführungsanordnung erlassene Flurbereinigungsplan ist kein Rechtsgeschäft im Rahmen der Grunderwerbsteuer, sondern Verwaltungsakt.

Bei einem Eigentumsübergang ohne vorausgehendes den Übereignungsanspruch begründendes Rechtsgeschäft verwirklicht der Übergang des Eigentums den steuerbaren Tatbestand. Das ist im Fall der Landzuteilung im Flurbereinigungsverfahren der Zeitpunkt, in dem die Rechtswirkungen der Ausführungsanordnung eintreten.

Der maßgebende Steuersatz richtet sich nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ausführungsanordnung und beträgt somit 5 %. Der Steuersatz gilt für Rechtsvorgänge, die ab dem 1.1.2014 "verwirklicht" werden. Eine Ausführungsanordnung im Flurbereinigungsverfahren ist auch im Sinne dieser Vorschrift im Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens und damit dem Zeitpunkt des Eigentumswechsels "verwirklicht".

3. Warum der Solidaritätszuschlag nicht verfassungswidrig ist

Der Solidaritätszuschlag war in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig. Insbesondere verstößt er nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Hintergrund

Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eheleute wenden sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags für die Jahre 2020/2021.

Mit ihrer Klage hatten die Eheleute vor dem FG keinen Erfolg. Das FG war der Auffassung, beim Solidaritätszuschlag handele es sich um eine Ergänzungsabgabe i. S. d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, deren Erhebung bis 2019 unstrittig nicht verfassungswidrig gewesen sei. Dies gelte auch für 2020 und ab 2021.

Entscheidung

Das angefochtene FG-Urteil wurde lediglich aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben. In der Sache hatte die Revision jedoch keinen Erfolg und führte zur Abweisung der Klage. Der BFH bejaht die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags.

Mit der Einführung des SolZG 1995 hat der Bund seine Gesetzgebungszuständigkeit nicht überschritten. Zwar darf der Bund unter der Bezeichnung "Ergänzungsabgabe" keine Steuer einführen, die den Vorstellungen des Verfassungsgebers zur Ergänzungsabgabe widerspricht und das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder verändert. Das ist beim Solidaritätszuschlag jedoch nicht der Fall. Er führt mit dem Satz von 5,5 % nicht zur "Aushöhlung" der dem Bund und den Ländern gemeinschaftliche zustehenden Einkommensteuer und Körperschaftsteuer.

Der Gesetzgeber war verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, das SolZG 1995 wegen fehlender zeitlicher Befristung 2020 aufzuheben. Das SolZG 1995 ist auch nicht durch bloßen Zeitablauf oder veränderte tatsächliche Umstände verfassungswidrig geworden. Eine Ergänzungsabgabe muss nicht von vornherein befristet werden und der Mehrbedarf für die Ergänzungsabgabe kann sich auch für längere Zeiträume ergeben. Ein dauerhafter Finanzbedarf muss jedoch regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern erhoben werden. Er darf nicht über eine Ergänzungsabgabe gedeckt werden. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe durch Zeitablauf verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich waren, grundsätzlich ändern oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist. Für 2005 und 2007 hat der BFH nicht verlangt, den Solidaritätszuschlag zur Deckung von Bedarfsspitzen nicht mehr zu erheben. Diese Grundsätze hat er später auf 2011 übertragen.

Für die Streitjahre 2020 und 2021 gilt im Ergebnis nichts anderes. Der von der Normallage abweichende wiedervereinigungsbedingte Finanzbedarf des Bundes ist auch in den Jahren 2020 und 2021 noch gegeben. Der Gesetzgeber hat die Verringerung dieses Bedarfs durch die Beschränkung des Solidaritätszuschlags auf die Bezieher höherer Einkommen ab 2021 berücksichtigt. Bei einer Generationenaufgabe kann der finanzielle Mehrbedarf des Bundes für einen sehr langen Zeitraum anzuerkennen sein. Dieser Zeitraum ist beim Solidaritätszuschlag jedenfalls 26 bzw. 27 Jahre nach seiner Einführung noch nicht abgelaufen. Diese legislative Begründung sieht der BFH zur Rechtfertigung des Solidaritätszuschlags als ausreichend an.

Dass ab 2021 rund 90 % der Steuerpflichtigen vom Solidaritätszuschlag freigestellt sind, ergibt keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Bei Steuern, die an der Leistungsfähigkeit ausgerichtet sind, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten. Deshalb kann der Gesetzgeber auch bei einer Ergänzungsabgabe, die im wirtschaftlichen Ergebnis eine Erhöhung der Einkommensteuer darstellt, solche Erwägungen anstellen. Der Finanzierungszweck als Hauptzweck schließt es nicht aus, dass zugleich Lenkungsziele und/oder sozialpolitische Zwecke verfolgt werden. Dabei können die Maßstäbe und Kriterien durchaus differieren. Vor diesem Hintergrund ist die ab 2021 bestehende Staffelung des Solidaritätszuschlags (Freigrenze mit Gleitzone) gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist im Hinblick auf das Sozialstaatsprinzip gerechtfertigt. Es liegen - im Hinblick auf Differenzierungsziel und Ausmaß der Ungleichbehandlung - angemessene sachliche Gründe vor, die eine willkürliche Differenzierung ausschließen.

4. **Warum die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verfassungsgemäß ist**

Die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verletzt nicht den allgemeinen Gleichheitssatz i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG.

Hintergrund

Der Kläger erwarb von seiner Mutter im Dezember 2011 ein in der Schweiz belegenes Grundstück gegen Bestellung eines hinter dem Wert des Grundstücks zurückbleibenden sog. lebenslänglichen Nutznießungsrechts nach Schweizer Recht. Der Kläger und seine Mutter, die beide deutsche Staatsangehörige waren, hatten vor der Übertragung ihre Wohnsitze in der Bundesrepublik Deutschland aufgegeben und waren im November 2011 in die Schweiz verzogen.

Nachdem die Mutter des Klägers 2013 verstorben war, setzte der Kläger als deren Alleinerbe das Finanzamt im Rahmen des Erbschaftsteuerverfahrens von dem schenkweisen Erwerb des Grundstücks in Kenntnis. Das Finanzamt setzte mit Bescheid v. 8.12.2017 Schenkungsteuer für den Grundstückserwerb fest.

Auf den Einspruch des Klägers hin setzte das Finanzamt die Schenkungsteuer mit Bescheid vom 27.3.2018 im Hinblick auf eine Neubewertung des Nutznießungsrechts herab; im Übrigen blieb der Einspruch ohne Erfolg.

Mit seiner Klage vor dem FG machte der Kläger im Wesentlichen geltend, die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Satz 2 Buchst. b ErbStG sei verfassungs- und unionsrechtswidrig. Das FG wies die Klage ab.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen und entschied: Die sog. erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Es handelt sich nicht um eine nachrangige Ausnahme, die unter Folgerichtigkeitsaspekten einer erhöhten Rechtfertigung bedürfte.

Die Einbeziehung der deutschen Staatsangehörigen mit Auslandswohnsitz in die unbeschränkte Steuerpflicht gehört zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstands, der dem Gesetzgeber weiten Gestaltungsspielraum eröffnet.

Dem Gesetz lässt sich keine Grundentscheidung entnehmen, wonach als Inländer i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG zunächst und vorrangig nur natürliche Personen gelten sollen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG und § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG enthalten vielmehr weitere Tatbestände, bei denen der Gesetzgeber einen besonderen Inlandsbezug unterstellt.

In Anbetracht der somit weiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht erweist sich die konkrete Regelung des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG als sachgerecht und nicht willkürlich.

Dass der Gesetzgeber eine unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich ohne verfassungsrechtliche Bedenken an die Staatsangehörigkeit knüpfen darf, ist anerkannt. Im Falle der erweiterten unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht kommt hinzu, dass der Gesetzgeber diese Steuerpflicht nicht allein an die Staatsangehörigkeit geknüpft hat, sondern die Steuerpflicht zusätzlich auf einen Zeitraum von 5 Jahren beschränkt hat, in dem kein inländischer Wohnsitz bestanden hat.

Die erweiterte unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht leidet auch nicht an einem mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren strukturellen Erhebungs- und Vollzugsdefizit.

Es liegt auch keine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 GG unter dem Aspekt der Ausreisefreiheit vor.