

Mandanteninformation für Sonstige Steuern

1. Familienheim: Umfang der Steuerbegünstigung bei mehreren Grundstücken

Werden mehrere Grundstücke vererbt, kann die Steuerbefreiung für ein Familienheim nur für das tatsächlich bebaute Grundstück oder die bebaute Teilfläche in Anspruch genommen werden.

Hintergrund

Der Kläger ist Erbe nach seinem im August 2020 verstorbenen Vater. Zum Nachlass gehörten u. a. 3 Grundstücke an einer Wohnstraße mit dem Wohnhaus des Erblassers (218/5), einem Nachbargrundstück (199/3), das als unbebautes Gartengrundstück mitbenutzt wird, und einem L-förmigen Wegegrundstück (202/04) sowie unmittelbar angrenzend 3 weitere Grundstücke, die dem Verlauf des früheren Stadtgrabens entsprechen.

Im Grundbuch sind die Flurstücke 218/5, 199/3, 267/7, 267/10 und 267/15, jeweils der Flur 9, zu einem Grundstück vereinigt, weil der Eigentümer sie als ein Grundstück in das Grundbuch hat eintragen lassen. Das Flurstück Flur 9, Flurstück 202/4 ist im Grundbuch als eigenes Grundstück eingetragen. Das Belegenheitsfinanzamt erließ 2 getrennte Feststellungsbescheide über die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte. Für die 3 Grundstücke des "Stadtgrabens" einen Bescheid und für die anderen 3 Grundstücke einen gesonderten Bescheid.

Im Feststellungsbescheid ermittelte das Finanzamt den Bodenwert nach der Bebaubarkeit der Flächen. Dabei fasste das Finanzamt die Teilflächen der Flurstücke 218/5 und 199/3 – ohne die Flurstücke zu benennen und dies zu erläutern – offenbar nur wegen der gleichartigen Bebaubarkeit zu einer Fläche von 2.129 qm zusammen und bewertete diese Flächen mit 550 Euro/qm. Die restliche Teilfläche (202/04) – abermals ohne das Flurstück zu benennen – mit 162 qm bewertete es mit 350 Euro/qm. Das Finanzamt wies folglich die Werte der beiden Teilflächen und den Gesamtbetrag der Bodenwerte aus (1.227.650 EUR).

Daneben bewertete das Finanzamt den Gebäudesachwert des einzigen Gebäudes und der dazugehörigen Garage mit zusammen 152.315 EUR. Insgesamt ergab das einen Grundbesitzwert der wirtschaftlichen Einheit von 1.379.965 EUR. In den Erläuterungen zum Feststellungsbescheid wies das Finanzamt die Brutto-Grundflächen des Wohnhauses mit insgesamt 517,14 qm aus. In den "nachrichtlichen Angaben" teilte es die Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes mit 235 qm und die Wohnfläche einer bisher vom Rechtsvorgänger selbst genutzten Wohnung mit 235 qm mit und ergänzte: "Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ist ggf. nur für das Familienheim auf dem Grundstück Gemarkung A Flur 9 Flurstück 218/5 zur Größe von 837 m² zu gewähren (Bodenrichtwert 550 Euro/m²)."

Der Kläger ist der Ansicht, die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG müsse auf die gesamte wirtschaftliche Einheit, die vom Belegenheitsfinanzamt der gesonderten Grundstücksbewertung unterworfen worden sei – also auf alle 3 Grundstücke –, berechnet werden.

Entscheidung

Das Niedersächsische Finanzgericht hat die Klage abgewiesen. Die Steuerbegünstigung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ist wegen der primären Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht im Streitfall nur für das mit dem Familienheim bebaute Hausgrundstück zu gewähren. Durch den Verweis auf § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG werden von der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke erfasst.

Eine nähere Bestimmung, in welchem Umfang der zu der Wohnung gehörende Grund und Boden an der Begünstigung teilhat, enthält die Vorschrift nicht. In Betracht kommt einerseits das Grundstück im zivilrechtlichen Sinne, d. h. ein vermessener, im Liegenschaftskataster bezeichneter Teil der Erdoberfläche oder andererseits die wirtschaftliche Einheit i. S. d. § 2 Abs. 1 BewG. Im entschiedenen Fall hatte das Belegenheitsfinanzamt die nebeneinander liegenden Grundstücke mit dem Wohnhaus einerseits und dem Gartengrundstück andererseits, in getrennten Feststellungsbescheiden die Grundbesitzwerte festgestellt. Für diese Konstellation der fehlenden bewertungsrechtlichen Verbindung sollen,

so der BFH, die Feststellungsbescheide des Belegenhheitsfinanzamts nicht nur hinsichtlich der Werte, sondern auch hinsichtlich des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit als Grundlagenbescheide für den Erbschaftsteuerbescheid bindend sein. Zugleich hat der BFH ausdrücklich offengelassen, ob im Zusammenhang mit § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG das Grundstück im Sinne des BGB oder des BewG zu verstehen sei. Es erscheint sachgerecht, wenn das Belegenhheitsfinanzamt die katastermäßig selbstständigen Flächen zwar zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenfasst bzw. zusammenfassen muss, zugleich aber unter den "Nachrichtlichen Angaben" deutlich macht, dass eine Differenzierung im Hinblick auf die Zuordnung als Familienheim in Betracht kommt.

Damit hat das Belegenhheitsfinanzamt zugleich im Ergebnis zutreffend dokumentiert, dass die Flurstücke im Übrigen hinsichtlich der Steuerbefreiung abweichend vom Begriff der wirtschaftlichen Einheit im bewertungsrechtlichen Sinne zu berücksichtigen seien.

Für diese Fallgestaltung muss der zivilrechtlichen Trennung der Grundstücke unter Berücksichtigung der gewollten steuerlichen Freistellung im Sinne einer krisenfesten Erhaltung des Familiengebrauchsvermögens gefolgt werden.

2. **Steuerfreie Wertverschiebungen: Schenkungsteuer**

Erbringt nur ein Kommanditaktionär eine Vermögenseinlage in eine KGaA, stellt diese disquotale Einlage keine Schenkung nach § 7 Abs. 8 ErbStG zugunsten des nicht am Grundkapital beteiligten persönlich haftenden Gesellschafters dar.

Hintergrund

Vor dem FG Hamburg wurde folgender Fall verhandelt: Der Kläger K war persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA, sein Vater Kommanditaktionär der KGaA. Der Vater hat eine sog. disquotale Einlage in Form einer höheren Bareinzahlung in die ungebundene Kapitalrücklage der KGaA geleistet. Das Finanzamt sah durch diese Einlage zugunsten des K einen Vorgang, welcher der Schenkungsteuer unterliegt. Es setzte deshalb Schenkungsteuer fest. Der von K hiergegen erhobene Einspruch blieb erfolglos.

Entscheidung

Hingegen hatte die Klage des K in der Sache Erfolg. Das FG wertete die disquotale Einlage des Kommanditaktionärs nicht als eine nach § 7 Abs. 8 ErbStG zu erfassende Schenkung zugunsten des nicht am Grundkapital beteiligten persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA. Denn der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA hält keinen Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Vorschrift, dessen Wert durch die Einlage erhöht worden wäre.

Vielmehr wurde durch die Einlage der Wert der Beteiligung des persönlich haftenden und nicht am Grundkapital der Gesellschaft beteiligten Gesellschafters der KGaA dadurch erhöht, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die KGaA einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten. Dies stellt jedoch keine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den persönlich haftenden Gesellschafter dar. Begründet ist das in der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der KGaA, womit es – unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Satzung – an einer Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern fehlt.

Auch sieht das FG die Tatbestände des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, des § 7 Abs. 6 ErbStG oder des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jeweils als nicht erfüllt an. Ferner hat es auch die Voraussetzungen eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO verneint.

3. **Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags**

Für eine Klage, mit der die Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags ab dem Jahr 2020 geltend gemacht wird, fehlt es am Rechtsschutzbedürfnis, wenn die Steuerfestsetzung wegen dieses Punktes vorläufig ist und beim Bundesverfassungsgericht bereits ein einschlägiges Musterverfahren anhängig ist.

Hintergrund

Das Finanzamt setzte gegenüber den zusammenveranlagten Eheleuten (Kläger) Solidaritätszuschlag für 2018 und Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag für die letzten 3 Quartale 2020 und ab

2021 fest. Die Festsetzung des Solidaritätszuschlags für 2018 erfolgte gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig.

Den hiergegen erhobenen Einsprüchen half das Finanzamt nur insoweit ab, als es die Festsetzung der Vorauszahlungen zum Solidaritätszuschlag ebenfalls nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO für vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes erklärte. Es verwies auf die beim BVerfG seit dem 24.8.2020 unter dem Az. 2 BvR 1505/20 anhängige Verfassungsbeschwerde sowie auf das derzeit beim BFH anhängige Revisionsverfahren IX R 15/20. Es führte ferner aus, dass der Vorläufigkeitsvermerk auch die Frage erfasse, ob die fortgeltende Erhebung des Solidaritätszuschlags nach Auslaufen des Solidarpakts II zum 31.12.2019 verfassungsgemäß sei. Im Übrigen wies das Finanzamt die Einsprüche als unbegründet zurück.

Die Kläger haben gegen die Einspruchsentscheidung Klage beim FG erhoben.

Im Laufe des Klageverfahrens ergingen geänderte Vorauszahlungsbescheide zum Solidaritätszuschlag für die Jahre 2021 bis 2023 und weitere Jahre. Die Festsetzungen erfolgten nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des SolZG. Zudem erging ein Bescheid für 2020 u. a. über Solidaritätszuschlag. Die Festsetzung des Solidaritätszuschlags erfolgte ebenfalls vorläufig.

Das FG wies die Klage als unbegründet ab.

Entscheidung

Der BFH entscheidet, dass das Urteil des FG Bundesrecht verletzt, soweit es die Klage als unbegründet statt als unzulässig abgewiesen hat. Denn das FG ist zu Unrecht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen. Für die Klage fehlt wegen des Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO das Rechtsschutzbedürfnis. Die Klage war daher wegen Fehlens einer Sachurteilsvoraussetzung von Beginn an unzulässig.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH fehlt das Rechtsschutzbedürfnis, wenn der Steuerbescheid in dem verfassungsrechtlichen Streitpunkt vorläufig ergangen ist, diese Streitfrage sich in einer Vielzahl im Wesentlichen gleich gelagerter Verfahren (Massenverfahren) stellt und bereits ein nicht von vornherein aussichtsloses Musterverfahren beim BVerfG anhängig ist. Liegen diese Voraussetzungen vor, muss ein Steuerpflichtiger im Allgemeinen die Klärung der Streitfrage in dem Musterverfahren abwarten, ohne dadurch unzumutbare Rechtsnachteile zu erleiden. Eine weitere verfassungsrechtliche Klärung in eigener Sache kann der Steuerpflichtige ggf. später durch Rechtsbehelfe gegen die vom Finanzamt nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO zu treffende Entscheidung herbeiführen, wenn ihm nach Ausgang des Musterverfahrens die Streitfrage nicht ausreichend beantwortet erscheint.

Bei verfassungsrechtlichen Streitfragen fehlt das Rechtsschutzbedürfnis erst, wenn das Musterverfahren bereits beim BVerfG anhängig ist. Andernfalls wäre unsicher, ob es überhaupt zu einer Klärung der Rechtsfrage durch das BVerfG kommen wird. Klage- und Musterverfahren müssen hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Streitfrage im Wesentlichen gleichgelagert sein. In dem Musterverfahren darf es nicht um einen anderen Sachverhalt gehen, der zusätzliche möglicherweise sogar vorrangige Streitfragen aufwirft. Klage- und Musterverfahren müssen zudem dieselben Vorschriften, nicht aber notwendig das gleiche Streitjahr, betreffen. Notwendig ist allein, dass sich das Klageverfahren durch die Entscheidung in dem bereits anhängigen verfassungsrechtlichen Musterverfahren "sicher" erledigen lässt.

Voraussetzung ist, dass das Musterverfahren nicht von vornherein aussichtslos erscheint. Die Anforderungen für die Annahme eines nicht von vornherein aussichtslosen Musterverfahrens, das beim BVerfG anhängig ist, dürfen allerdings nicht überspannt werden. Die in dem Musterverfahren geltend gemachten Argumente dürfen nicht so wenig Gewicht haben, dass dem Verfahren von vornherein eine Erfolgsaussicht abzusprechen ist. Insbesondere kommt es nach dem Wortlaut des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO nicht darauf an, ob und in welchem Umfang das Musterverfahren letztlich tatsächlich Erfolg haben wird.

Es war den Klägern zuzumuten, aufgrund des bestehenden Vorläufigkeitsvermerks den Ausgang des beim BVerfG anhängigen Verfahrens 2 BvR 1505/20 abzuwarten. Dieses, bereits bei Klageerhebung anhängige Verfahren war unter Berufung auf Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 106, Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG eingeleitet worden. Die Kläger berufen sich in ihrem Klageverfahren auf dieselben verfas-

sungsrechtlichen Vorschriften wie in dem BVerfG-Verfahren 2 BvR 1505/20. Auch sind dieselben Normen des SolZG streitig.

Die Kläger haben im Klageverfahren keinen zusätzlichen Gesichtspunkt geltend gemacht, der im BVerfG-Verfahren 2 BvR 1505/20 keine Rolle spielt. Ungeachtet der Frage, ob die Begründung der Kläger sich mit Blick auf die Verfassungswidrigkeit des SolZG als erfolgversprechend darstellt, hatten sie sich in ihrer Klage auf keinen weiteren Gesichtspunkt berufen, für den das anhängige Verfahren beim BVerfG nicht vorgreiflich ist.