

## Leitsätze

zum Beschluss des Ersten Senats vom 7. November 2006

- 1 BvL 10/02 -

1. Die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs ist mit dem Grundgesetz unvereinbar, weil sie an Steuerwerte anknüpft, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht genügt.
2. a) Die Bewertung des anfallenden Vermögens bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage muss wegen der dem geltenden Erbschaftsteuerrecht zugrunde liegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs zu besteuern, einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein. Die Bewertungsmethoden müssen gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden.  
b) Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung darf der Gesetzgeber auf den so ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen und Lenkungsziele, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen, ausgestalten.



**Im Namen des Volkes**

**In dem Verfahren  
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,**

ob § 19 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in Verbindung mit § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 6 Satz 4, § 12 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in Verbindung mit den in dieser Vorschrift in Bezug genommenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes sowie §§ 13 a und 19 a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, jeweils in den ab 1. Januar 1996 geltenden Fassungen, gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 22. Mai 2002 (II R 61/99) -

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat – unter Mitwirkung

des Präsidenten Papier,  
des Richters Steiner,  
der Richterin Hohmann-Dennhardt  
und der Richter Hoffmann-Riem,  
Bryde,  
Gaier,  
Eichberger,  
Schluckebier

am 7. November 2006 beschlossen:

1. § 19 Absatz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vom 17. April 1974 (Bundesgesetzblatt I Seite 933) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (Bundesgesetzblatt I Seite 378) ist in allen seinen seitherigen Fassungen mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes insofern unvereinbar, als er die Erwerber von Vermögen, das gemäß § 10 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1, Satz 2, § 12 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in Verbindung mit den von § 12 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in Bezug genommenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (Bundesgesetzblatt I Seite 230), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 20. Dezember 2001 (Bundesgesetzblatt I Seite 3794), bewertet wird, unabhängig von der jeweiligen Vermögensart mit einheitlichen Steuersätzen belastet.
2. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen.

### **Gründe:**

#### **A.**

Die Vorlage hat das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz zum Gegenstand. Sie betrifft die Frage, ob die Anwendung des einheitlichen Steuertarifs gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG auf alle Erwerbsvorgänge wegen gleichheitswidriger Ausgestaltung der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei den unterschiedlichen Vermögensarten verfassungswidrig ist. 1

#### **I.**

1. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet gemäß §§ 1, 3, 7 und 8 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vom 17. April 1974 (BGBl I S. 933) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl I S. 378) Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden, Zweckzuwendungen und Familienstiftungen. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. Nachlassverbindlichkeiten sind gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG grundsätzlich abzugsfähig (vgl. BVerfGE 93, 165 <167>). 2

In § 19 Abs. 1 ErbStG ist unabhängig davon, aus welchen Vermögensarten sich Nachlass oder Schenkung zusammensetzen, für alle steuerpflichtigen Erwerbe einheitlich ein nach dem Wert des Erwerbs progressiver, in drei nach Verwandtschaftsgraden abgestuften Steuerklassen (vgl. § 15 ErbStG) unterteilter Vomhundertsatz des Erwerbs als der Steuertarif bestimmt. 3

2. 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 vorlie- 4

genden Steuerobjekten ist deshalb die Umrechnung in einen Geldwert mittels einer Bewertungsmethode erforderlich, um eine Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld zu erhalten. Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz bestimmt in § 12 Abs. 1, dass sich die Bewertung, vorbehaltlich der in § 12 Abs. 2 bis Abs. 6 vorgesehenen Sonderregelungen, nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl I S. 230) richtet.

Die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände werden im Erbschaftsteuerrecht danach nicht einheitlich, sondern auf unterschiedliche Art und Weise ermittelt. Der über § 12 Abs. 1 ErbStG anwendbare § 9 Abs. 1 BewG nennt als Regelfall den gemeinen Wert, also den Verkehrswert. Neben dem von § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG angeordneten Maßstab des Preises, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei der Veräußerung zu erzielen wäre, findet sich der gemeine Wert in modifizierter und typisierter Form auch als Teilwert (§ 10 BewG), Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG), Rücknahmepreis (§ 11 Abs. 4 BewG), Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG), Rückkaufswert (§ 12 Abs. 4 BewG), Jahreswert (§§ 13 ff. BewG) oder Anteilswert (§ 11 Abs. 2 BewG). Bei der Bewertung inländischen Grundbesitzes kommt in wichtigen Teilbereichen ein Ertragswertverfahren zur Ermittlung des so genannten Grundbesitzwerts zur Anwendung (vgl. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 138 Abs. 3 BewG); der Wert des Betriebsteils von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bemisst sich nach seinem Ertragswert (vgl. § 142 BewG). Darüber hinaus bedient sich das Erbschaftsteuerrecht bei der Bewertung von Betriebsvermögen des Steuerbilanzwerts (vgl. § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 109 Abs. 1 BewG).

5

3. Für die für die Vorlagefrage relevanten Gruppen von Vermögensgegenständen gelten im Einzelnen folgende Regeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Sonderbestimmungen zum Steuertarif sowie zur Stundung der Steuerschuld:

6

a) Betriebsvermögen

7

aa) Nach den durch § 12 Abs. 5 ErbStG in Bezug genommenen Bewertungsvorschriften wird Betriebsvermögen - abweichend von dem in § 2 Abs. 1 Satz 2 BewG niedergelegten Grundsatz der Gesamtbewertung - nicht als wirtschaftliche Einheit einer Bewertung unterworfen; vielmehr werden für die in ihm enthaltenen Wirtschaftsgüter Einzelwerte ermittelt, addiert und anschließend um die zu berücksichtigenden Verbindlichkeiten gekürzt (vgl. § 98 a Satz 1 BewG). Als Einzelwert wird dabei nicht der jeweilige Teilwert festgestellt, also der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (vgl. § 10 Satz 2 BewG). Denn mit dem Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 - StÄndG 1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I S. 297) hat der Gesetzgeber in § 109 Abs. 1 BewG die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte angeordnet. Ausgenommen hiervon sind einerseits Betriebsgrundstücke, Wertpapiere, Anteile und Genussscheine an Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen (vgl. dazu § 12 Abs. 5 Satz 1 und 3

8

ErbStG sowie Seer, StuW 1997, S. 283 <293>), andererseits - naturgemäß - nicht bilanzierende Unternehmen. Bei Letztgenannten bestimmt § 109 Abs. 2 BewG für das abnutzbare Anlagevermögen die Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Werte und damit der Werte, die sich nach ertragsteuerlichen Bilanzierungsgrundsätzen ergeben würden.

bb) Ebenfalls durch das Steueränderungsgesetz 1992 wurde die Regelung des § 28 ErbStG auf Betriebsvermögen erstreckt, nach der zuvor nur bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen ein Anspruch auf Stundung (auf bis zu sieben Jahre) der Erbschaftsteuerschuld bestand, wenn dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig war. Zusätzlich wurde für Erwerbe von Todes wegen angeordnet, dass die Stundung zinslos zu erfolgen hat (vgl. § 28 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG). Mit dem Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I S. 1250) wurde darüber hinaus die maximale Stundungsfrist auf zehn Jahre ausgedehnt.

cc) Mit dem Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt vom 13. September 1993 (Standortsicherungsgesetz - StandOG -, BGBl I S. 1569) führte der Gesetzgeber einen sachbezogenen Freibetrag von 500.000 DM (ab 1. Januar 2002: 256.000 €; seit 1. Januar 2004: 225.000 €) ein (vgl. § 13 Abs. 2 a ErbStG in der damaligen Fassung; inzwischen § 13 a Abs. 1 ErbStG), mit dem er die Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbanfall und im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (seit 23. Dezember 2001 allgemein durch Schenkung unter Lebenden; vgl. Art. 16 des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20. Dezember 2001, BGBl I S. 3794) in dieser Höhe von der Besteuerung ausnahm. Dieser Freibetrag kann bei einer Schenkung unter Lebenden binnen einer Sperrfrist von zehn Jahren nicht erneut ausgenutzt werden (vgl. § 13 Abs. 2 a Satz 2 ErbStG in der damaligen Fassung; inzwischen § 13 a Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Außerdem ist er an eine Behaltensfrist von fünf Jahren gekoppelt. Wird innerhalb dieses Zeitraums die Fortführung des Betriebs beendet oder das begünstigte Vermögen weitergegeben, kommt es zur Nachversteuerung (vgl. § 13 Abs. 2 a Satz 3 und 4 ErbStG in der damaligen Fassung; inzwischen § 13 a Abs. 5 ErbStG).

dd) Schließlich regelte der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I S. 2049) einen Bewertungsabschlag von 40 % (seit 1. Januar 2004: 35 %) auf das nach Abzug des Freibetrags verbleibende Betriebsvermögen (vgl. § 13 a Abs. 2 ErbStG). Sofern der Freibetrag nicht zur Anwendung kommt - etwa weil bei Übertragung unter Lebenden der Schenker ihn nicht in Anspruch nimmt oder weil die Übertragung innerhalb der zehnjährigen Sperrfrist erfolgt -, gilt der Abschlag auch für die "ersten" 256.000 Euro (vgl. Meincke, ErbStG, 14. Aufl., 2004, § 13 a Rn. 13). Wie der Freibetrag steht er während einer Fünf-Jahres-Frist unter dem Nachversteuerungsvorbehalt. Eine (zehnjährige) Sperrfrist bei einer erneuten Übertragung gibt es hier hingegen nicht.

Gleichzeitig führte der Gesetzgeber die Tarifbegrenzung des § 19 a ErbStG ein,

nach der auch bei eigentlich den ungünstigeren Steuerklassen II und III des § 15 Abs. 1, Abs. 1 a ErbStG angehörenden Erwerbem von Betriebsvermögen die Erbschaftsteuer nach der Steuerklasse I berechnet wird.

#### b) Grundvermögen

13

Im Anschluss an die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögen- und zur Erbschaftsteuer aus dem Jahr 1995 (BVerfGE 93, 121 und 165) wurde die bis dahin geltende Einheitsbewertung des Grundvermögens für die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung aufgegeben. Dabei hatte es sich um eine "Vorratsbewertung" sämtlicher Grundstücke auf der Basis der Wertverhältnisse vom 1. Januar 1964 (alte Bundesländer) beziehungsweise vom 1. Januar 1935 (neue Bundesländer) gehandelt. Für unbebaute Grundstücke war der gemeine Wert maßgeblich, für bebaute Grundstücke in der Regel der mittels je nach Besonderheiten des Grundstücks mit einem Vervielfältiger bestimmte Ertragswert.

14

Nach der gesetzlichen Neuregelung wird der Steuerwert von Grundbesitz nicht "auf Vorrat", sondern im Bedarfsfalle ermittelt (Bedarfsbewertung, § 138 Abs. 5 Satz 1 BewG). Gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG, § 138 Abs. 3 Satz 1, §§ 145 bis 150 BewG wird er nicht mittels einer einheitlichen Methode, sondern je nach Art des Grundbesitzes auf unterschiedliche Art und Weise festgestellt.

15

#### aa) Unbebaute Grundstücke

16

Gemäß § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG beträgt der Steuerwert unbebauter Grundstücke 80 % des von den örtlichen Gutachterausschüssen nach den Vorschriften des Baugesetzbuchs ermittelten Bodenrichtwerts (§ 196 BauGB), wobei gemäß § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG bis Ende 2006 die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 maßgeblich sind. Der Bodenrichtwert ist ein durchschnittlicher Lagewert, der sich für Gebiete mit im Wesentlichen gleicher Lage und gleichen Nutzungsverhältnissen ergibt (vgl. Kreuziger/Schaffner, BewG, 2002, § 145 Rn. 9). Der Steuerpflichtige hat nach der Öffnungsklausel des § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen als den sich nach § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG ergebenden Wert nachzuweisen.

17

#### bb) Bebaute Grundstücke

18

Der Grundbesitzwert bebauter Grundstücke berechnet sich gemäß § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG mit dem 12,5fachen Jahreswert der tatsächlichen Durchschnittsmiete (ohne Nebenkosten, Abs. 2 Satz 3) oder - wenn eine solche nicht existiert - der üblichen Miete (§ 146 Abs. 3 BewG). Die altersbedingte Wertminderung des Gebäudes wird mit Abschlägen vom so ermittelten Steuerwert berücksichtigt, die sich auf 0,5 % pro Jahr und höchstens 25 % belaufen (vgl. zu Einzelheiten § 146 Abs. 4 BewG). Bei Ein- und Zweifamilienhäusern wird der sich hieraus ergebende Steuerwert um 20 % erhöht (§ 146 Abs. 5 BewG).

19

Liegt der nach diesen Vorschriften ermittelte Steuerwert unter dem reinen Wert des

20

Grund und Bodens - also dem Steuerwert, der sich gemäß § 145 Abs. 3 BewG für das Grundstück als unbebautes ergeben würde -, ist der Grundbesitzwert gemäß § 146 Abs. 6 BewG der Wert von Grund und Boden (so genannter Mindestwert). Umgekehrt hat der Steuerpflichtige über die Öffnungsklausel des § 146 Abs. 7 BewG die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert als den Grundbesitzwert nachzuweisen.

cc) Sonderbewertung für bebaute Grundstücke 21

Lässt sich für ein bebautes, nicht vermietetes Grundstück eine übliche Miete nicht ermitteln, sieht § 147 Abs. 1 Satz 1 BewG in Abweichung vom Ertragswertverfahren das so genannte Steuerbilanzwertverfahren vor. Zur Anwendung kommt es vor allem bei Grundstücken mit Gebäuden zur Durchführung bestimmter Fertigungsverfahren, zu Spezialnutzungen oder zur Aufnahme bestimmter technischer Einrichtungen und bei Grundstücken, die aufgrund ihrer Eigenart im Bundesgebiet nur selten vermietet werden und für die auf dem regionalen Markt keine übliche Miete zu ermitteln ist.

Der Grundbesitzwert errechnet sich dabei aus der Summe des Werts von Grund und Boden und des Werts des Gebäudes. Grund und Boden werden wie ein unbebautes Grundstück gemäß § 145 BewG anhand der Bodenrichtwerte bewertet, wobei der pauschale Abschlag von 20 % auf 30 % erhöht ist (§ 147 Abs. 2 Satz 1 BewG). Der Gebäudewert wird gemäß § 147 Abs. 2 Satz 2 BewG nach den ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften bestimmt. Bei Bilanzierenden ist deshalb der Steuerbilanzwert, bei Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung der Restbuchwert und bei Privatvermögen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der vorgenommenen Abschreibungen anzusetzen. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für das gesamte Objekt ist nicht vorgesehen; lediglich für Grund und Boden kommt die Öffnungsklausel des § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG zum Tragen.

dd) Erbbaurecht 24

Ein mit einem Erbbaurecht belastetes Grundstück wird gemäß § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG immer mit dem 18,6fachen des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu entrichtenden jährlichen Erbbauzinses bewertet. Auf die Restlaufzeit des Erbbaurechts kommt es dabei ebenso wenig an wie darauf, ob der Erbbauzins sich am Verkehrswert des Grundstücks orientiert oder diesen unterschreitet oder übersteigt (vgl. Albrecht, DStR 1998, S. 147 <148>). Ist nach den vertraglichen Bestimmungen im Steuerentstehungszeitpunkt (§ 9 ErbStG) kein Erbbauzins (mehr) zu zahlen, beträgt der Grundbesitzwert Null.

Der Wert des Erbbaurechts berechnet sich aus dem Steuerwert des bebauten Grundstücks, wie er sich bei Anwendung der § 145 Abs. 3, § 146 und § 147 BewG ergeben würde, abzüglich des nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG ermittelten Werts des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks (§ 148 Abs. 1 Satz 2 BewG). Eine Regelung, nach der der Erwerber eines belasteten Grundstücks oder Erbbaurechts ei-

nen niedrigeren gemeinen Wert als den sich aus der vorstehend dargestellten Bewertung ergebenden Steuerwert nachweisen könnte, enthält das Gesetz nicht.

ee) Grundstücke im Zustand der Bebauung 27

Schließlich hält das Gesetz mit § 149 BewG auch für Grundstücke im Zustand der Bebauung eine spezielle Bewertungsnorm bereit. Sofern es einem oder mehreren Gebäuden auf dem Grundstück noch an der Bezugsfertigkeit fehlt, wird dem Grundbesitzwert ohne das oder die im Bau befindliche(n) Gebäude (ermittelt nach § 145 Abs. 3, § 146 oder § 147 BewG) der Wert der nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile nach dem Grad der Fertigstellung hinzugerechnet (vgl. zu Einzelheiten § 149 Abs. 1 Satz 3 und 4 BewG). 28

c) Anteile an Kapitalgesellschaften 29

aa) Die Bewertung der Anteile an Kapitalgesellschaften soll sich nach der gesetzgeberischen Konzeption am gemeinen Wert orientieren. Die Vorschrift des § 11 BewG sieht drei Wege vor, die - in fester Rangfolge - zur Ermittlung des gemeinen Werts führen. Für börsennotierte Anteile gilt gemäß § 11 Abs. 1 BewG der Ansatz des Kurswerts. Bei nicht an der Börse notierten Anteilen ist der gemeine Wert aus Anteilsverkäufen vor dem Besteuerungstichtag abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 BewG). Ist das nicht möglich, schreibt das Gesetz in § 11 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 BewG die Schätzung unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft vor, wobei der Wert des Vermögens nach den für Betriebsvermögen geltenden Grundsätzen zu ermitteln ist (§ 12 Abs. 2 Satz 2, Abs. 5 Satz 2 ErbStG). Danach gilt auch hier die in § 109 BewG angeordnete Übernahme von Steuerbilanz- und ertragsteuerlichen Werten. Weil die Schätzung ohnehin bereits eine Ertragskomponente beinhaltet, ist der Geschäfts- oder Firmenwert nach ausdrücklicher gesetzlicher Anweisung nicht in den Vermögenswert einzubeziehen (§ 12 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). 30

Die Schätzung des gemeinen Werts ist das in der Praxis vorherrschende Bewertungsverfahren, weil die Zahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung die der (börsennotierten) Aktiengesellschaften um ein Vielfaches übersteigt und der Wert der GmbH-Geschäftsanteile vergleichsweise selten aus Verkäufen abgeleitet werden kann (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stand Mai 2006, § 12 ErbStG, Abschnitt II.4 Rn. 5). 31

bb) Der nach einer der drei Methoden ermittelte gemeine Wert eines inländischen Gesellschaftsanteils kann gegebenenfalls auch den für Betriebsvermögen geltenden Begünstigungen der §§ 13 a, 19 a ErbStG, also dem sachbezogenen Freibetrag, dem Bewertungsabschlag und der Tarifbegrenzung, unterfallen. Voraussetzung hierfür ist gemäß § 13 a Abs. 4 Nr. 3, § 19 a Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ErbStG, dass der Erblasser oder Schenker bei Steuerentstehung am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt ist. Unerheblich sind dagegen sowohl der Umfang des übergehenden als auch die Größe des dann beim Erwerber entstehenden 32

Anteils (vgl. Moench/ Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 13 a Rn. 42; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand März 2006, § 13 a Rn. 235; Christoffel, in: Christoffel/ Geckle/Pahlke, ErbStG, 1998, § 13 a Rn. 75).

d) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen 33

aa) Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind (§ 140 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG). Das sind insbesondere der Grund und Boden, die Wohn- und Wirtschaftsgebäude, die stehenden, dem Betrieb auf Dauer dienenden Betriebsmittel und ein normaler Bestand an umlaufenden, zum Verbrauch oder Verkauf bestimmten Betriebsmitteln, nicht aber Zahlungsmittel, Geldforderungen, Geschäftsguthaben, Wertpapiere, Geldschulden, Überbestände an umlaufenden Betriebsmitteln und bestimmte Grenzen überschreitende Tierbestände sowie die damit zusammenhängenden Wirtschaftsgüter. 34

Für den Wohnteil (vgl. zum Begriff § 141 Abs. 4, § 34 Abs. 3 BewG), die Betriebswohnungen (§ 141 Abs. 3 BewG) und den Betriebsteil (§ 141 Abs. 2, § 34 Abs. 2 BewG) werden Einzelwerte ermittelt, die zusammen den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert bilden (§ 144 BewG). 35

Nach § 143 Abs. 1 BewG sind der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach den Vorschriften zu ermitteln, die beim Grundvermögen für die Bewertung von Wohngrundstücken gelten (§§ 146 bis 150 BewG). Abweichend hiervon ist gemäß § 143 Abs. 2 BewG bei der Mindestbewertung nach § 146 Abs. 6 BewG höchstens das Fünffache der bebauten Fläche zugrunde zu legen. Nach § 143 Abs. 3 BewG ist ein Wertabschlag von 15 % vorgesehen, wenn eine räumliche Verbindung zwischen der zu bewertenden Betriebswohnung beziehungsweise dem Wohnteil und der Hofstelle besteht. 36

Der Wert des Betriebsteils (Betriebswert) ist gemäß § 142 BewG festzustellen. Er bestimmt sich nach dem Ertragswert. Dieser Ertragswert wird bei den wichtigsten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen beziehungsweise Nutzungsteilen grundsätzlich nach standardisierten, gesetzlich bestimmten Ertragswerten ermittelt (zu Einzelheiten vgl. § 142 Abs. 2 Nr. 1 bis 6 BewG). Mit dem sich allein aus dem Grund und Boden ergebenden Ertragswert sind auch alle übrigen, der landwirtschaftlichen Nutzung dienenden Wirtschaftsgüter bewertungsrechtlich miterfasst, ohne Rücksicht darauf, welchen Wert sie im Einzelfall haben. Das gilt insbesondere auch für die Tierbestände, die die Grenzen des § 51 BewG nicht überschreiten. 37

Gemäß § 142 Abs. 3 Satz 1 BewG kann beantragt werden, den Betriebsteil abweichend von dem standardisierten Ertragswertverfahren insgesamt als Einzelertragswert zu ermitteln. In diesem Fall ist der Ertragswert gemäß § 142 Abs. 1 Satz 1 und 2 BewG in Verbindung mit § 36 Abs. 2 BewG das 18,6fache des nachhaltig erzielbaren Reinertrags. Das Einzelertragswertverfahren geht von der individuellen Ertragsfähigkeit des Betriebs aus (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 38

Abschnitt II.2 Rn. 26; vgl. auch das Ermittlungsschema bei Engel, in: Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Stand Dezember 2005, Kap. 96 Rn. 66 f.).

bb) Darüber hinaus sind auch beim Erwerb von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft die bereits beim Betriebsvermögen dargestellten Vorschriften über den sachbezogenen Freibetrag, den Bewertungsabschlag, die Tarifbegrenzung und die Stundung anwendbar (§§ 13 a, 19 a, 28 ErbStG). Abweichend von der Behandlung des Betriebsvermögens ist jedoch nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG bei Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 13 a ErbStG eine Kürzung des Schuldenabzugs vorgesehen. Die Schulden dürfen danach nur in dem Verhältnis zum Abzug gebracht werden, das dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13 a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor seiner Anwendung entspricht. Der Steuerpflichtige kann die Kürzung verhindern, indem er gemäß § 13 a Abs. 6 ErbStG auf die Steuerbefreiung durch § 13 a ErbStG verzichtet.

39

4. Seit 1990 ist das jährliche Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommen von rund 1,5 Milliarden Euro (in den Jahren bis 1993) über rund 2 Milliarden Euro Mitte der 90er Jahre (1996 und 1997), rund 3 Milliarden Euro um die Jahrtausendwende (1999 bis 2002) auf fast 4,3 Milliarden Euro im Jahr 2004 angestiegen. Bis 1997 lag der Anteil der Erbschaft- und Schenkungsteuer an den Gesamtsteuereinnahmen damit unter 0,5 % und stieg dann bis ins Jahr 2004 kontinuierlich bis auf knapp 1 % an. Im Jahr 2005 gingen die Erbschaftsteuereinnahmen auf knapp 4,1 Milliarden Euro zurück. Obwohl bezogen auf das Gesamtsteueraufkommen eine eher untergeordnete Steuerart, hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Ländersteuer für die finanzielle Ausstattung der Bundesländer eine nicht unerhebliche Bedeutung; im Jahr 2005 machte sie rund 20 % des Aufkommens an Ländersteuern aus (vgl. die Übersicht der kassenmäßigen Steuereinnahmen nach Steuerarten auf der Internet-Seite des Bundesministeriums der Finanzen, abzurufen unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)).

40

## II.

Im Ausgangsverfahren streiten die Beteiligten darüber, wie bei einem Erwerb von Todes wegen ein Anspruch auf Übertragung des Eigentums an einer Eigentumswohnung zu bewerten ist.

41

Die Klägerin ist die Nichte und Alleinerbin der am 23. Juli 1997 verstorbenen Erblasserin. Diese hatte Ende 1994 eine noch zu errichtende Eigentumswohnung zu einem Preis von 343.000 DM gekauft. Die Wohnung wurde nach dem Vertragsschluss fertig gestellt und der Erblasserin übergeben. Nachdem sie den Kaufpreis bis Ende 1996 vollständig gezahlt hatte, wurde Anfang Juni 1997 die Auflassung erklärt. Der Antrag, die Eigentumsänderung im Grundbuch zu vollziehen, ging Mitte Juli 1997 beim Grundbuchamt ein. Anfang August 1997 - kurz nach ihrem Tod - wurde die Erblasserin als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen. Außer den auf die Wohnung bezogenen Rechten hinterließ sie ein Bankguthaben in Höhe von 134.150 DM sowie einen Steuererstattungsanspruch in Höhe von 673 DM.

42

Das beklagte Finanzamt setzte gegen die Klägerin mit Bescheid vom 7. Juli 1998 Erbschaftsteuer in Höhe von 74.494 DM fest. Es sah als Gegenstand des Erwerbs der Klägerin nicht das Wohnungseigentum, sondern den auf dessen Verschaffung gerichteten Anspruch an, den es mit dem Nennwert des Kaufpreises (343.000 DM) als dem gemeinen Wert bewertete. Die weiteren zum Nachlass gehörenden Kapitalforderungen erfasste das Finanzamt ebenfalls mit dem Nennwert. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte, als Wert der Eigentumswohnung den vom Lagefinanzamt festgestellten Grundbesitzwert in Höhe von 127.000 DM der Besteuerung zugrunde zu legen, weil das Wohnungseigentum noch vor dem Tod der Erblasserin an diese aufgelassen worden sei. Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. 43

Das Finanzgericht setzte die Erbschaftsteuer entsprechend dem Antrag der Klägerin herab und legte der Besteuerung den Bedarfswert für die Eigentumswohnung zugrunde (vgl. das Urteil vom 10. Mai 1999 - 9 K 317/98 - abgedruckt in EFG 2000, S. 1019). Die Klägerin habe neben dem Anspruch aus dem Kaufvertrag auf Verschaffung des Eigentums an der Eigentumswohnung auch ein entsprechendes Anwartschaftsrecht der Erblasserin erworben. Im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung sei der Übergang des Anwartschaftsrechts der maßgebliche Erwerb der Klägerin. Der Anspruch auf Verschaffung des Eigentums habe dagegen nur eine nachrangige Bedeutung. 44

Gegen diese Entscheidung legte das Finanzamt Revision ein, mit der es den Antrag auf Klageabweisung weiterverfolgt. Entscheidend sei, dass die Erblasserin bei ihrem Tode noch nicht Eigentümerin der Wohnung gewesen sei. Das Anwartschaftsrecht könne nicht dem Grundstückseigentum gleichgestellt werden. Das Bundesministerium der Finanzen trat dem Verfahren nach Aufforderung durch den Bundesfinanzhof bei. 45

### III.

Der Bundesfinanzhof hat das Verfahren mit Beschluss vom 22. Mai 2002 - II R 61/99 - (NJW 2002, S. 3197) ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 GG die Frage zur Entscheidung vorgelegt, 46

ob § 19 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes in der ab 1. Januar 1996 geltenden Fassung in Verbindung mit § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 6 Satz 4 des Erbschaftsteuergesetzes, § 12 des Erbschaftsteuergesetzes sowie §§ 13 a, 19 a des Erbschaftsteuergesetzes, dabei § 12 des Erbschaftsteuergesetzes in Verbindung mit den in dieser Vorschrift in Bezug genommenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes in der ab dem 1. Januar 1996 geltenden Fassung, wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) verfassungswidrig ist. 47

1. Die einzelnen Begünstigungstatbestände des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes könnten nicht isoliert betrachtet werden. Entscheidend sei vielmehr die Folgewirkung, die sie über die Tarifvorschrift des § 19 ErbStG entfalteten. 48

Diese sehe nämlich einen einheitlichen Steuertarif vor, der nur nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrads und der Höhe des Erwerbs gestaffelt sei. Daher führten gleichheitswidrige Vorschriften für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zwangsläufig auch zu einem gleichheitswidrigen Steuertarif; und die Bewertungsvorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts seien in mehreren wichtigen Bereichen gleichheitswidrig ausgestaltet.

2. Das gelte für die Bewertung des Betriebsvermögens und liege hier wesentlich an der durch § 12 Abs. 5 ErbStG angeordneten Übernahme der Steuerbilanzwerte. Diese führe im Verhältnis zu anderen Vermögensarten zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Privilegierung. Der Gesetzgeber habe seine Entscheidung, den Erwerb durch Erbanfall nach der Leistungsfähigkeit des Erwerbers zu besteuern, nicht folgerichtig umgesetzt. Denn die ertragsteuerlichen Rechengrößen spiegelten regelmäßig nicht den wahren Wert eines Wirtschaftsguts wider, sondern seien das Ergebnis handels- und steuerrechtlicher Abschreibungsregeln. Darüber hinaus erzeuge die Übernahme der Steuerbilanzwerte zufällige, nicht kontrollierbare und damit willkürlich eintretende Begünstigungseffekte, weil die Höhe der Entlastungswirkung davon abhängen, in welchem Umfang der Unternehmer stille Reserven angesammelt habe. Überdies würden vor allem ertragstarke Unternehmen profitieren, da sie von Bilanzierungswahlrechten und Sonderabschreibungen umfassend Gebrauch machen könnten. Schließlich hänge die Entlastungswirkung auch von den als Passivposten zu übernehmenden Schulden ab, die gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG mit dem Nennwert anzusetzen seien. Das führe zu einer überproportionalen Kompensation der regelmäßig unter dem Verkehrswert anzusetzenden Aktivposten.

49

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte lasse sich nicht mit der latenten Einkommensteuerverstrickung des übergehenden Betriebsvermögens begründen. Sie sei auch nicht als verfassungsrechtlich zulässige Pauschalierung oder Typisierung bei der Wertermittlung zu rechtfertigen. Vielmehr seien die Steuerbilanzwerte für eine typisierende Wertermittlung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ungeeignet.

50

Die sich aus der Übernahme der Steuerbilanzwerte ergebende Unterbewertung des Betriebsvermögens sowie der sachbezogene Freibetrag nach § 13 a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und der Bewertungsabschlag nach § 13 a Abs. 2 ErbStG führten in ihrer Kumulationswirkung dazu, dass Übergänge von kleineren und mittleren Betriebsvermögen weitgehend von der Erbschaftsteuer verschont und der Erwerb größerer Betriebsvermögen im Vergleich zu sonstigem Vermögen nur zu einem geringen Teil belastet würden. Der Umfang dieser pauschalen Begünstigung sei verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt. Für die Annahme, die erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Belastung gefährde typischerweise die Betriebsfortführung, fehle jeder konkrete Anhaltspunkt, zumal das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nicht das Unternehmen, sondern den Erwerber des Unternehmens in Anspruch nehme. Darüber hinaus stelle die Stundungsregelung in § 28 ErbStG bereits ein Instrument zur Verfügung, um die Erhaltung des Betriebs zu sichern. Insgesamt seien die Begünstigun-

51

gen für das Betriebsvermögen in ihrer Gesamtwirkung zu weitgehend, um noch von dem zulässigen Differenzierungsgrund "Schutz der Betriebe" gedeckt zu sein.

3. Auch die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften entspreche wegen der dort ebenfalls angeordneten Übernahme der Steuerbilanzwerte nicht der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers. Im Übrigen lasse das Gesetz keine klare Begünstigungsrichtung erkennen. Für Anteile, für die ein Börsenkurs vorliege oder deren Wert zufällig aus stichtagsnahen Verkäufen ableitbar sei, schreibe das Gesetz den Ansatz eines dem Verkehrswert entsprechenden Werts vor, während bei Anteilen, die diese Voraussetzung nicht erfüllten, jeder Versuch einer am Verkehrswert orientierten Schätzung durch die Anordnung der Übernahme der Steuerbilanzwerte von Gesetzes wegen unterbunden werde. 52

Zu beanstanden sei weiter, dass nach § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG der sachbezogene Freibetrag und der Bewertungsabschlag für den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur gelten, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt gewesen sei. Die Begünstigung sei somit abhängig vom Umfang der Beteiligung des Erblassers oder Schenkers, nicht aber - wie sonst im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht - von den Verhältnissen beim Erben oder Beschenkten. Darüber hinaus fehle es, wie auch beim Betriebsvermögen, an einem ausreichenden sachlichen Grund für die sich aus der Unterbewertung der nicht notierten Anteile, dem Freibetrag und dem verminderten Wertansatz ergebende pauschale Entlastung der Erwerber. 53

4. Bei der Bewertung des Grundvermögens sei das Bewertungsverfahren für unbebaute Grundstücke verfassungsrechtlich unbedenklich. Das auf einem einheitlichen Faktor von 12,5 beruhende "vereinfachte" Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke verletze hingegen das Gleichbehandlungsgebot. 54

Für Grundstücke gebe es keinen absolut zutreffenden Marktwert, sondern allenfalls ein Marktwertniveau. Die am Grundstücksmarkt feststellbare Bandbreite von Werten könne plus/minus 20 % - oder auch mehr - um einen rechnerischen Mittelwert betragen. Jeder Wert innerhalb der Bandbreite könne aber noch als gemeiner Wert des Grundstücks angesehen werden. Das Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke nach den §§ 146 ff. BewG führe jedoch in den weitaus meisten Fällen zu Werten unterhalb der am Grundstücksmarkt feststellbaren Bandbreite. In vielen Fällen würden deutlich weniger als die Hälfte, zum Teil nur 20 % bis 30 % des Mittelwerts erreicht. Der Gesetzgeber habe somit für bebaute Grundstücke bereits auf der Bewertungsebene sowohl im Verhältnis zu den unbebauten Grundstücken als auch zu den anderen Vermögensarten eine Privilegierung vorgesehen. 55

Hierfür fehle es an einer ausreichenden Rechtfertigung, die nicht mit Blick darauf, dass die Grundbesitzwerte in einem pauschalierenden und typisierenden Ertragswertverfahren ermittelt würden, entbehrlich sei. Die Annahme des Gesetzgebers, im Erbschafts- und Schenkungsfall übergehendes Grundvermögen sei in aller Regel nicht zur Veräußerung bestimmt, könne die niedrige Bewertung bebauter Grundstü- 56

cke nicht begründen. Denn der gemeine Wert sei ein objektiver Wert. Entscheidend sei allein, welcher Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse des Erwerbers seien gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG hingegen nicht zu berücksichtigen.

Die Abweichungen vom Verkehrswert könnten auch nicht durch die in der Gesetzesbegründung genannten Besonderheiten des Grundbesitzes wie beispielsweise geringe Fungibilität, höhere Sozialbindung, Mieterschutzbestimmungen, öffentlich-rechtliche Auflagen oder die zusätzliche Belastung durch die Grundsteuer gerechtfertigt werden. Derartige Belastungen schlugen sich auch in einem am Markt gebildeten Preis nieder, da der Erwerber eines Grundstücks diese Belastungen bei der Kaufpreisfindung stets berücksichtige. Die in der Gesetzesbegründung genannten Auswirkungen des Bewertungsniveaus auf die Höhe der Mieten stellten ebenfalls keinen Grund dar, der eine geringere steuerliche Belastung der Erwerber von bebauten Grundstücken rechtfertigen könne.

57

Entsprechendes gelte für die in der Gesetzesbegründung aufgeführten finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen und sozialpolitischen Gesichtspunkte. Diese Gründe könnten zwar grundsätzlich eine Begünstigung der Erwerber von bebauten Grundstücken rechtfertigen, hätten jedoch keinen Niederschlag in dem vereinfachten Ertragswertverfahren gefunden. Im Übrigen werde durch dieses kein auch nur annähernd gleichmäßiges Steuerniveau erreicht, so dass die Erwerber bebauter Grundstücke sehr unterschiedlich belastet oder entlastet würden. In Ballungsräumen führe das Ertragswertverfahren dazu, dass es keinen Wertunterschied mehr zwischen einem bebauten und einem unbebauten Grundstück gebe, weil der sich ergebende Wert für das bebaute Grundstück so niedrig sei, dass er nicht einmal den Mindestwert nach § 146 Abs. 6 BewG in Verbindung mit § 145 Abs. 3 BewG erreiche (so genannte Mindestwertgebiete).

58

Die Grundstücksbewertung nach § 146 BewG führe in zahlreichen Fällen zu einer extremen Unterbewertung, die unter 40 % des Verkehrswertniveaus und teilweise noch deutlich niedriger liege. Insoweit bestehe die frühere Privilegierung des Grundbesitzes, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 165) mit der Verfassung für unvereinbar erklärt habe, in wesentlichen Teilbereichen unverändert fort.

59

5. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit nur 10 % des Verkehrswerts entspreche den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts. Keinen sachlichen Grund gebe es jedoch für die darüber hinausgehenden Begünstigungen dieses Vermögens durch sachbezogenen Freibetrag und Bewertungsabschlag. Denn dadurch werde nahezu jeder Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben erbschaftsteuerfrei gestellt. Einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang stelle außerdem dar, dass das Gesetz keine Regelung vorsehe, bei zeitnaher Veräußerung des Vermögens durch den Erwerber eine Besteuerung nach Verkehrswerten

60

vorzunehmen.

6. Darüber hinaus verstoße es gegen das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidung, dass gemäß § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG der sachbezogene Freibetrag sowie der Bewertungsabschlag auch beim Erwerb von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften gewährt werden, obwohl es sich bei dem von diesen Gesellschaften gehaltenen Vermögen nicht um Betriebsvermögen handle. In der gängigen Gestaltungspraxis werde dieser enorme Vorteil häufig ausgenutzt. 61

7. Schließlich verstärke die Möglichkeit der ungekürzten Gegenrechnung von Schulden mit, gemessen am Verkehrswert, unterbewertetem Vermögen den in der Unterbewertung liegenden Begünstigungseffekt. Insoweit komme es zu einer Verrechnung von Werten, die nicht vergleichbar seien. Gleiches gelte auch in den Fällen des Erwerbs steuerbegünstigten Vermögens, wenn der Erwerber Vermächtnisansprüche zu erfüllen oder Pflichtteilslasten zu tragen habe, die regelmäßig mit dem Nennwert anzusetzen seien. 62

8. Die Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Normen könne nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung vermieden werden. Das Gesetz sei nach Wortlaut und Sinn eindeutig, ein Auslegungsspielraum bestehe nicht. 63

Für die Entscheidung des vorliegenden Streitfalles komme es auf die Gültigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG an. Wenn diese Vorschrift verfassungsgemäß sei, müsse die Klage abgewiesen werden. Die auf die Klägerin übergegangene Rechtsposition (Eigentumsverschaffungsanspruch, Anwartschaftsrecht) sei gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit § 9 Abs. 1 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Eine Anwendung des § 12 Abs. 3 ErbStG, wonach Grundbesitz mit dem Grundbesitzwert gemäß §§ 138 ff. BewG anzusetzen sei, komme nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht in Betracht. Die in früheren Entscheidungen vertretene gegenteilige Auffassung habe der Bundesfinanzhof aufgegeben, da durch sie in den zu berücksichtigenden Fallvarianten auf der Käufer- und auf der Verkäuferseite eine gerechtere Lösung nicht erreicht werden könne. Denn es handle sich lediglich um eine Verschiebung der steuerlichen Folgen auf einen Zeitpunkt, zu dem das gegenseitige Geschäft noch nicht abgewickelt sei. Eine solche Vorverlagerung beseitige jedoch nicht die Brüche und Wertungswidersprüche, die sich aus dem unterschiedlichen Wertniveau von Steuerwert und gemeinem Wert ergäben, sondern verschiebe diese nur und führe zu neuen Schwierigkeiten und Abgrenzungsproblemen. 64

Wäre § 19 Abs. 1 ErbStG dagegen mit der Verfassung unvereinbar, müsse die Klage nach einer entsprechenden Entscheidung durch das Bundesverfassungsgericht entweder in vollem Umfang Erfolg haben oder das Ausgangsverfahren müsse gemäß § 74 FGO ausgesetzt werden, bis der Gesetzgeber den Steuersatz neu geregelt habe. Auch dies bedeute eine andere Entscheidung als im Falle der Gültigkeit des Gesetzes. 65

#### IV.

Zu der Vorlage haben sich das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung, der Bund der Steuerzahler, der Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer, der Immobilienverband Deutschland, der Bundesverband der Deutschen Industrie, der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, der Zentralverband des Deutschen Handwerks, der Deutsche Bauernverband und die Klägerin des Ausgangsverfahrens schriftlich geäußert. Bis auf den Immobilienverband Deutschland und den Deutschen Bauernverband halten sie die Vorlage für unzulässig und mit Ausnahme der Klägerin des Ausgangsverfahrens für unbegründet. Letztere regt eine Appellentscheidung des Bundesverfassungsgerichts mit Vorgaben für eine verfassungskonforme Anwendung und Neuregelung des Erbschaftsteuerrechts an. Darüber hinaus haben das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung Berlin, das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung Essen und das Institut für Wirtschaftsforschung Halle Stellungnahmen abgegeben.

66

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält die Vorlage für unzulässig, weil der Vorlagebeschluss sich von dem konkret zu entscheidenden Fall nahezu vollständig löse. Außerdem könne die im Ausgangsverfahren maßgebende Rechtsnorm so ausgelegt werden, wie es das Finanzgericht getan habe. Unbegründet sei die Vorlage, weil das geltende Recht sich bei Betriebsvermögen und bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen an die Vorgaben des Erbschaftsteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1995 halte. Bei Grundstücken zeige die fachliche Diskussion, dass auch Neuregelungsversuche mit anderen Bewertungsverfahren nicht weniger umstritten sein würden. Außerdem entwickelten sich die Grundstückswerte nicht bundeseinheitlich, so dass nicht allerorten von einer Begünstigung auszugehen sei. Mit Blick auf den internationalen Wettbewerb müsse es dem Gesetzgeber zudem offen stehen, Investitionsanreize zu setzen.

67

2. Nach Auffassung des Bundes der Steuerzahler ist die Vorlage unzulässig, weil selbst bei Bejahung der Verfassungswidrigkeit eine Neuregelung nicht zu einer niedrigeren Steuerbelastung der Klägerin führen werde. Die beanstandeten Regelungen seien im Übrigen verfassungsgemäß. Gerade die derzeitige Bewertung bebauter Grundstücke entspreche den Vorgaben der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer aus dem Jahre 1995; denn es werde an aktuelle Werte angeknüpft. Beim Erwerb von Grundvermögen sei die Leistungsfähigkeit wegen des mit Grundbesitz verbundenen Verwaltungs- und Instandsetzungsaufwands, der zeitlich begrenzten Nutzbarkeit des Grundvermögens, der Bewertungsrisiken und einer gesteigerten Gemeinwohlbindung des Grundvermögens eingeschränkt. Insbesondere bei Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen stehe die Eigenutzung erfahrungsgemäß im Vordergrund. Außerdem gebe es keine Bewertungsalternative, die die Anforderungen des Bundesfinanzhofs erfülle und gleichzeitig verfassungsgemäß sei. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs könne die Erbschaftsteuerbelastung durchaus Einfluss auf das Mietpreisniveau haben, sei es durch direkte Überwälzung der Erbschaftsteuer, sei es mittelbar durch die Verringe-

68

rung der Rendite der privaten Wohnungsvermietung und eine dadurch verursachte Verknappung des Wohnraumangebots. Auch die besonderen Bewertungsvorschriften für das Betriebsvermögen gingen zurück auf eine entsprechende Anregung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Erbschaftsteuerentscheidung. Die Kritik an der Übernahme der Steuerbilanzwerte werde nicht geteilt. Diese Regelung diene vorwiegend der Steuervereinfachung.

3. Der Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer hält die Vorlage ebenfalls für unzulässig und unbegründet. Der dem Revisionsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt biete keinen Anlass zur umfassenden Prüfung der vom Bundesfinanzhof vorgelegten Bewertungsnormen über das Betriebsvermögen, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und die Anteile an Kapitalgesellschaften. Das in § 146 BewG geregelte Ertragswertverfahren entspreche dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil die steuerliche Leistungsfähigkeit des Erben eines bebauten Grundstücks im Vergleich beispielsweise zum Erben eines Aktiendepots geringer sei. Der Vervielfältiger von 12,5 sei angemessen und praktikabel, der Verkehrswert keine heranziehbare Größe.

69

4. Der Immobilienverband Deutschland zweifelt die Tatsachengrundlage des Vorlagebeschlusses an. Für die Erfassung des Grundvermögens mit dem Ertragswert spreche, dass es im Erbschafts- und Schenkungsfall typischerweise nicht zur Veräußerung bestimmt sei.

70

5. Nach Meinung des Deutschen Industrie- und Handelskammertags folgt die Unzulässigkeit der Vorlage daraus, dass das Anwartschaftsrecht als wesensgleiches Minus zum Grundvermögen mit dem Grundbesitzwert anzusetzen sei. Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bundesfinanzhofs seien auch in der Sache nicht berechtigt. Die privilegierende Bewertung von Betriebsvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Grundvermögen sei durch die jeweiligen Besonderheiten dieser Vermögensarten, insbesondere die erhöhte Sozialpflichtigkeit und die geringe Fungibilität, gerechtfertigt. Tatsächlich müsse die Erbschaftsteuer regelmäßig den Unternehmen entnommen werden und entziehe liquide Mittel, die ansonsten investiert werden könnten. Die Stundungsmöglichkeiten des § 28 ErbStG liefen in der Praxis vor allem deswegen leer, weil für den Nachweis der Existenzgefährdung als Stundungsvoraussetzung Bankauskünfte erforderlich seien und die Banken bei Kenntnis von Liquiditätsengpässen die Kredite kündigen würden.

71

Der Steuerbilanzwertansatz sei praktikabel und nicht mit großen Erhebungskosten verbunden, ein "besseres" Erhebungsverfahren nicht ersichtlich. Zudem sei fraglich, ob sich der exakte Verkehrswert eines Unternehmens überhaupt ermitteln lasse. Die Begünstigung vor allem ertragstarker Betriebe rechtfertige sich daraus, dass diese vermehrt Arbeitsplätze schafften und daher erhöhten rechtlichen Bindungen unterlägen. Die weiteren Begünstigungen für Betriebsvermögen, vor allem § 13 a ErbStG, seien ebenso wenig zu beanstanden wie die derzeitigen Bewertungsverfahren für Anteile an Kapitalgesellschaften und für Grundvermögen. Bei Letzterem gingen die

72

am Markt erzielbaren Multiplikatoren zurück; die vom Bundesfinanzhof herangezogenen Zahlen seien weder aktuell noch aussagekräftig. Im Übrigen existiere für Grundbesitz kein besser geeignetes Bewertungsverfahren. Zuzustimmen sei dem Bundesfinanzhof lediglich darin, dass die bei Anteilen an Kapitalgesellschaften bestehende Beschränkung der Begünstigung des § 13 a ErbStG auf Beteiligungen über 25 % nicht sachgerecht sei.

6. Der Zentralverband des Deutschen Handwerks hält die Vorlage für unzulässig, weil die Bewertung des ererbten Anwartschaftsrechts in Relation zu Bewertung und Besteuerung anderer Vermögensarten nicht Kernfrage des Ausgangsfalls sei. Im Übrigen habe das vorlegende Gericht vorrangig verfassungskonform auszulegen. Die derzeit gültigen Bewertungsgrundsätze seien zudem verfassungsgemäß; der Steuerbilanzwertansatz vermeide kostenintensive und streitanfällige Wertgutachten. Rechtfertigungsgrund für die Nichterfassung der stillen Reserven sei deren einkommensteuerliche Verstrickung, während die Begünstigungen der §§ 13 a und 19 a ErbStG durch die Gemeinwohlgebundenheit von Betriebsvermögen gerechtfertigt würden. Die typisierende und vereinfachende Bewertung des Grundvermögens sei geboten, weil dem Steuerpflichtigen die Einholung teurer Verkehrswertgutachten nicht zuzumuten sei.

73

7. Nach Auffassung des Bundesverbands der Deutschen Industrie folgt die Unzulässigkeit der Vorlage daraus, dass mit dem Finanzgericht davon auszugehen sei, nicht der Anspruch auf Übereignung der Eigentumswohnung, sondern das bereits entstandene Anwartschaftsrecht sei vererbt worden. Dieses sei unproblematisch mit dem Grundbesitzwert anzusetzen. Die Vorlage sei zudem unbegründet. Beim Steuerbilanzwertansatz handele es sich um eine geeignete Maßnahme, um der latenten Einkommensteuerverstrickung des Betriebsvermögens zu begegnen. Außerdem habe der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Existenzgefährdung namentlich mittelständischer Betriebe durch die Erbschaftsteuer zu vermeiden. Die Stundungsregelung des § 28 ErbStG ermögliche dies nicht, weil die Finanzverwaltung die Stundungsgewährung an zu strenge Voraussetzungen knüpfe.

74

Beim Grundvermögen fehle es schon an der ausreichenden Datenbasis für die Erwägungen des vorlegenden Gerichts. Die Besonderheiten des Grundbesitzes wie geringe Fungibilität, höhere Sozialbindung, Mieterschutzbestimmungen, öffentlich-rechtliche Auflagen und Grundsteuer rechtfertigten darüber hinaus eine niedrigere Bewertung. Der Ansatz der Steuerbilanzwerte bei den Anteilen an Kapitalgesellschaften sei aus Praktikabilitätsgründen und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung angezeigt. Gegen den ungekürzten Schuldenabzug bei Betriebs- und Grundvermögen sei ebenso wenig etwas zu erinnern wie gegen die Begünstigungen der §§ 13 a und 19 a ErbStG. Ein Missbrauch der Privilegierungen durch die Gründung von allein der Steuerersparnis dienenden gewerblich geprägten Personengesellschaften sei wegen der damit verbundenen Nachteile, wie unter anderem der Gewerbesteuer- und Bilanzierungspflicht sowie der unbegrenzten Einkommensbesteuerung des

75

Wertzuwachses, kaum zu befürchten.

8. Der Deutsche Bauernverband hält die in der Vorlage geäußerten Bedenken zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen für unbegründet. Die Bewertung des Betriebsteils mit dem Ertragswert sei geboten, weil die Fortführung der Betriebe nur möglich sei, wenn die Steuerlast aus den Erträgen bezahlt werden könne. Auch Freibetrag und Bewertungsabschlag bedeuteten keine Überprivilegierung, wie schon aus dem Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts (Hinweis auf BVerfGE 93, 165) folge und sich aus dem Erfordernis ergebe, die steuerliche Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer zu entschärfen. Schließlich bestehe der durch den Bundesfinanzhof kritisierte Steuervorteil durch die Möglichkeit des ungeminderten Schuldenabzugs gemäß § 10 Abs. 6 ErbStG nur in Ausnahmefällen. 76

9. Nach Auffassung der Klägerin des Ausgangsverfahrens ist die Vorlage mangels Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage unzulässig. Der Bundesfinanzhof gehe ohnehin von einer Weitergeltungsanordnung durch das Bundesverfassungsgericht aus. Bei einer Neuregelung nach den Vorstellungen des Bundesfinanzhofs werde es zudem nicht zu einer Entlastung der Klägerin kommen. Außerdem sei eine verfassungskonforme Auslegung möglich. Gleichwohl regt die Klägerin eine Appellentscheidung des Bundesverfassungsgerichts an. In dieser solle vor allem geklärt werden, ob immer der gemeine Wert eines Erwerbs den Zuwachs an steuerlicher Leistungsfähigkeit bestimme und in welchem Ausmaß der Gesetzgeber bei der Bewertung oder bei der Bestimmung der Leistungsfähigkeit Gründe des Gemeinwohls berücksichtigen dürfe. 77

10. In seiner Stellungnahme befasst sich das Institut für Wirtschaftsforschung Halle vor allem mit den möglichen ökonomischen Folgen einer höheren Erbschaftsteuer auf Grundvermögen. 78

11. Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung Berlin hält die starken Schwankungen der Steuerwerte bei Grundvermögen für die notwendige Folge einer pauschalierenden und typisierenden Bewertung. Je stärker die Bewertung sich den in der Immobilienwirtschaft üblichen und in den Wertermittlungsrichtlinien kodifizierten Verfahren annähere, desto größer werde der damit verbundene Aufwand. Die weitgehende Begünstigung von Betriebsvermögen widerspreche dem Gleichheitssatz und könne auch wirtschaftspolitisch nicht gerechtfertigt werden. Statt sie noch auszuweiten, sei vielmehr eine Verbesserung der Stundungsregelungen zu erwägen. 79

12. Demgegenüber meint das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung Essen, die günstige Bewertung von Betriebsvermögen könne mit der Unsicherheit der Schätzung des Verkehrswerts und der daraus resultierenden Notwendigkeit, die Gefährdung von Betrieben durch Schätzfehler im Rahmen der Erbschaftsteuerbemessung zu vermeiden, gerechtfertigt werden. Die Steuerbilanzwerte seien dazu geeignet und müssten durch die weiteren Begünstigungen, vor allem § 13 a ErbStG, ergänzt werden, um eine Überbewertung auf jeden Fall zu ver- 80

meiden.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Anteilen an Kapitalgesellschaften sei wegen der Mindestbeteiligungsgrenze von mehr als 25 % nicht folgerichtig ausgestaltet. Auch die Bewertung von Grundvermögen sei nach wie vor gleichheitswidrig. Insbesondere könnten die vom Gesetzgeber als Privilegierungsgrund genannten Besonderheiten nicht als Rechtfertigung dienen, weil sie sich bereits im Verkehrswert niederschlugen. Selbst eine volle Umlegung der Erbschaftsteuerbelastung auf das Niveau der Mieten habe nur einen marginalen Effekt, weil sie maximal zu einem einmaligen Anstieg der Mieten von 2 % führe. Lenkungszwecke könnten die derzeit günstige Bewertung ebenfalls nicht begründen. 81

Die Regelungen zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen seien dagegen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden und als Teil der Subventionspolitik zu rechtfertigen. Eines Nachversteuerungsvorbehalts bedürfe es nicht, weil ein solcher die erforderliche Modernisierung der Landwirtschaft behindere. Während die Rechtsformabhängigkeit der Entlastungen nach §§ 13 a und 19 a ErbStG den Erfordernissen einer sachgerechten Bewertung widerspreche, sei die Verrechnung von Schulden zum Nennwert mit unterbewertetem Vermögen verfassungsrechtlich in Ordnung. Sie lasse sich mit den unterschiedlichen Risiken der Vermögensanlagen in Verbindung mit dem gesetzgeberisch gewollten Vorrang der Erhaltung von Betriebsvermögen begründen. 82

## B.

Die Vorlage ist zulässig. 83

## I.

Die Darlegungen des vorlegenden Gerichts dazu, dass es für seine Entscheidung auf die Gültigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG - auch im Hinblick auf den Umfang der Vorlage - ankommt, genügen den Anforderungen von Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG. 84

1. Sollte § 19 Abs. 1 ErbStG verfassungsgemäß sein, müsste die Klage gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO unter Aufhebung der Vorentscheidung abgewiesen werden. Dann nämlich wäre der von der Klägerin erworbene Eigentumsverschaffungsanspruch mit dem gemeinen Wert zugrunde zu legen und die Steuer vom Finanzamt zutreffend festgesetzt. Die einfachrechtlichen Erwägungen, mit denen der Bundesfinanzhof dies begründet, sind nicht offensichtlich unhaltbar und deshalb für das Bundesverfassungsgericht bindend (stRspr; vgl. etwa BVerfGE 2, 181 <190 ff.>; 105, 61 <67>; 110, 94 <110 f.>; 111, 115 <136>). Dass der im Wege der Erbfolge übergegangene Eigentumsverschaffungsanspruch nach neuerer höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht von der Sonderregelung des § 12 Abs. 3 ErbStG erfasst wird (vgl. dazu BFHE 183, 248 <252 f.> m.w.N.), hat das vorlegende Gericht nachvollziehbar und mit einfachrechtlich vertretbaren Überlegungen dargetan. Gleiches gilt für die Ausführungen im Vorlagebeschluss dazu, dass eine andere rechtliche Einordnung im Aus- 85

gangsverfahren auch nicht deswegen geboten sei, weil der Erblasserin bereits ein Anwartschaftsrecht an dem Wohnungseigentum zustand.

Wenn hingegen § 19 Abs. 1 ErbStG mit der Verfassung unvereinbar wäre, hätte die Klage entweder in vollem Umfang Erfolg und die Revision müsste gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückgewiesen werden, weil das Fehlen einer den Steuersatz festlegenden Regelung eine Veranlagung zur Erbschaftsteuer nicht zulassen würde, oder das Verfahren müsste gemäß § 74 FGO bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber ausgesetzt werden. Auch eine solche Aussetzung wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Gültigkeit des Gesetzes (vgl. BVerfGE 66, 1 <17> m.w.N.; 93, 121 <131>). 86

Der Entscheidungserheblichkeit steht schließlich nicht entgegen, dass das Bundesverfassungsgericht bei einer Unvereinbarerklärung die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann (vgl. BVerfGE 87, 153 <180>; 93, 121 <131>), auch wenn in diesem Fall der Rechtsstreit nicht anders zu entscheiden wäre als bei Verfassungsmäßigkeit der Regelung. 87

2. Die Norm des § 19 Abs. 1 ErbStG ist auch im vorgelegten Umfang entscheidungserheblich (vgl. auch BVerfGE 93, 121 <130 f.>). 88

Zwar hat der Bundesfinanzhof die erbschaftsteuerrechtliche Bewertung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Anteilen an Kapitalgesellschaften und mithin von Vermögensarten in die Vorlage einbezogen, die sich im Ausgangssachverhalt nicht wiederfinden. Aber nach der für das Bundesverfassungsgericht bindenden einfachrechtlichen Würdigung des vorliegenden Gerichts geht es im Ausgangssachverhalt auch nicht um Grundvermögen im erbschaftsteuerrechtlichen Sinn, sondern ausschließlich um mit dem gemeinen Wert zu bewertendes Forderungsvermögen. Den geltend gemachten Gleichheitsverstoß bei Prüfung der Zulässigkeit der Vorlage auf den Vergleich mit einer bestimmten Vermögensart zu beschränken, besteht von Verfassungs wegen keine Veranlassung. 89

Das vorliegende Gericht versteht § 19 Abs. 1 ErbStG in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als "Klammernorm", über die Verstöße gegen den Gleichheitssatz, die in den Bewertungsvorschriften angelegt sind, erst ihre Wirkung entfalten. Die Verfassungswidrigkeit erblickt es dabei nicht in Ungleichbehandlungen, die in einzelnen Bewertungsvorschriften enthalten sind. Vielmehr ist es der Auffassung, das gesamte Bewertungssystem weise solche Brüche auf, dass die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes auf den Erwerb sämtlicher Vermögensarten nicht mehr mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei. Tatsächlich wird sich eine Gleichheitswidrigkeit bei komplexeren Regelungswerken oft erst aus der Gesamtschau der Vorschriften und deren Auswirkungen ergeben (vgl. BVerfGE 89, 329 <337 f.>). Jedenfalls im Recht der Erbschaft- und Schenkungsteuer kann der Gleichheitsverstoß darin liegen, dass bei einheitlichen Steuersätzen ein gleichheitsgerechtes und folgerichtiges Bewertungssystem nicht existiert. Denn die Belastungswirkung dieser Steuer erschließt sich erst aus dem Zusammenwirken des Steuertarifs mit dem ausdifferenzierten Be- 90

wertungsrecht.

## II.

Das vorlegende Gericht hat seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG ausreichend dargelegt und begründet und sich mit der Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung der einschlägigen einfachrechtlichen Vorschriften befasst. Es sieht keinen Auslegungsspielraum, weil die entsprechenden Regelungen nach Wortlaut und Sinn eindeutig und die mit ihnen verbundenen Begünstigungseffekte vom Gesetzgeber erkennbar gewollt seien. Auch diese Begründung ist nicht offensichtlich unhaltbar und daher vom Bundesverfassungsgericht hinzunehmen (vgl. BVerfGE 87, 114 <133>; 88, 187 <194, 197>; 96, 315 <324 f.>). Im Übrigen ist nicht ersichtlich, dass die im Vorlagebeschluss angenommene, das gesamte erbschaftsteuerrechtliche Bewertungssystem betreffende Gleichheitswidrigkeit durch die verfassungskonforme Auslegung einzelner Bewertungsvorschriften beseitigt werden könnte. Insbesondere kann dem vorlegenden Gericht nicht entgegengehalten werden, es hätte den Eigentumsverschaffungsanspruch und das Anwartschaftsrecht der Klägerin des Ausgangsverfahrens in verfassungskonformer Auslegung des Gesetzes einem bebauten Grundstück gleich behandeln müssen. Denn dies hätte an der Anwendung des nach seiner Auffassung gleichheitswidrigen § 19 Abs. 1 ErbStG nichts geändert.

91

## C.

Die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs ist mit dem Grundgesetz unvereinbar. Sie knüpft an Werte an, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen den Anforderungen des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht genügt.

92

## I.

1. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfGE 112, 268 <279>; stRspr). Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; stRspr).

93

2. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. BVerfGE 93, 121 <135>; 107, 27 <47>). Diese grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch die Ausrichtung der

94

Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfGE 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>).

a) Der Gleichheitssatz hat im Steuerrecht seine besondere Ausprägung in Form des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit gefunden, wobei die Besteuerung grundsätzlich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist (vgl. BVerfGE 68, 287 <310>; 74, 182 <199 f.>). Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach - unbeschadet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen - gebotene Gleichmaß verwirklicht sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen bewirkt (vgl. BVerfGE 84, 239 <268>; 93, 121 <134>).

95

Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert allerdings nicht einen gleichen Beitrag von jedem Inländer zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern verlangt, dass jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird (vgl. BVerfGE 93, 121 <135>). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganzer Gruppen vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280 f.>).

96

b) Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands hat der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne dieser Belastungsgleichheit umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 99, 88 <95>; 99, 280 <290>; 107, 27 <47>).

97

Das hindert den Gesetzgeber nicht daran, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen (stRspr; vgl. BVerfGE 93, 121 <147>; 99, 280 <296>; 105, 73 <112>; 110, 274 <292>). Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden (vgl. BVerfGE 98, 106 <117> m.w.N.). Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Ver-

98

schonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>). Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe kann die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.

Die Lenkung mit Hilfe des Steuerrechts nimmt in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht in jedem Fall erreicht wird. Sie ist ein Instrument zur Annäherung an ein Ziel (vgl. BVerfGE 98, 106 <121>). In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (vgl. BVerfGE 17, 210 <216>; 93, 319 <350>; 110, 274 <293>). Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (vgl. BVerfGE 17, 210 <216> unter Bezugnahme auf BVerfGE 12, 354 <367 f.>; 110, 274 <293>).

99

Außerdem muss der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen (vgl. BVerfGE 93, 121 <147 f.>; 99, 280 <296>; 105, 73 <112>; 110, 274 <293>) und seinerseits wiederum gleichheitsgerecht ausgestaltet sein (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 110, 274 <293>). Die Begünstigungswirkung muss den Begünstigungsadressaten daher möglichst gleichmäßig zugute kommen. Sie darf nicht von Zufälligkeiten abhängen und deshalb willkürlich eintreten, sondern muss sich direkt von der Entlastungsentscheidung des Gesetzgebers ableiten lassen. Erforderlich ist schließlich auch ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands (vgl. BVerfGE 105, 73 <113>).

100

3. a) Die Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer; sie besteuert damit nicht den Nachlass als solchen, sondern die beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall eintretende Bereicherung (vgl. BVerfGE 93, 165 <167>). Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftsteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung das Ziel, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs jeweils gemäß seinem Wert zu erfassen und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (die durch Erbfall oder Schenkung vermittelte Bereicherung) des Erwerbers - wenn auch in unterschiedlichen Steuersätzen nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrades und dem Wert des Erwerbs - zu besteuern (§ 10 Abs. 1 ErbStG).

101

b) Diese Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, aufgrund derer er mit der Erbschaftsteuer - vom Sonderfall der periodischen Besteuerung des Vermögens von Familienstiftungen und Familienvereinen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) abgesehen - den

102

Transfer von Vermögenssubstanz einmalig belastet, hat mit Blick auf den Gleichheitssatz Auswirkungen auf die Bewertung des anfallenden Vermögens als den ersten Schritt bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.

aa) 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 (vgl. BVerfGE 23, 242 <257>; 25, 216 <226>; 30, 129 <143 f.>; 41, 269 <280, 282 f.>; 93, 165 <172 f.>). 103

Eine diesem Gebot genügende Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung ist wegen der beschriebenen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nur dann gewährleistet, wenn sich das Gesetz auf der Bewertungsebene am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel orientiert. Denn die durch den Vermögenszuwachs beim Erwerber entstandene finanzielle Leistungsfähigkeit besteht darin, dass er aufgrund des Vermögenstransfers über Geld oder Wirtschaftsgüter mit einem Geldwert verfügt. Letzterer kann durch den Verkauf des Wirtschaftsguts realisiert werden. Die durch den Erwerb eines nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsguts vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit wird daher durch den bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis, mithin durch den gemeinen Wert im Sinne des § 9 Abs. 2 BewG, bemessen. Nur dieser bildet den durch den Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend ab und ermöglicht eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Belastungsentscheidung. 104

Selbst bei Wirtschaftsgütern, deren Wert typischerweise durch ihren regelmäßig anfallenden Ertrag realisiert wird, ist nicht notwendig der Ertragswert der einzig "wahre" Wert zur Bestimmung des Vermögenszuwachses, weil auch bei ihnen die Realisierung des Verkehrswerts durch Veräußerung nicht ausgeschlossen ist. Daher bedarf es in dem generell am Substanzzugewinn orientierten System der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch bei solchen Wirtschaftsgütern zur Vergewisserung einer belastungsgleichen Besteuerung des Rückgriffs auf den Verkehrswert, auch wenn dieser anhand einer Ermittlungsmethode gewonnen werden mag, die wesentlich durch die Summe in einer bestimmten Zeiteinheit zu erwartender Erträge aus dem Wirtschaftsgut bestimmt wird. In grundsätzlicher Übereinstimmung hiermit hat das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Beschluss zur Einheitsbewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer aus dem Jahre 1976 ausgeführt, dass die Erbschaftsteuer eine auf die Substanz und nicht auf den Ertrag der zugewendeten Bereicherung gelegte Steuer ist, weshalb es weniger nahe liege, den Grundbesitz mit Ertragswerten zu bewerten (vgl. BVerfGE 41, 269 <281>). 105

Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung kann der Gesetzgeber auf den solcher Art zutreffend ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen und Lenkungsziele, etwa in Form steuerlicher Verschonungsnormen, zielgenau und normenklar ausgestalten. Stellt der Gesetzgeber dagegen schon bei der Bewertung als der notwendigen Verdeutlichung der nicht 106

als Geldbetrag vorliegenden Gegenstände in einem Geldwert auf andere Bewertungsmaßstäbe ab, so löst er sich von seiner Belastungsgrundentscheidung und legt damit strukturell Brüche und Wertungswidersprüche des gesamten Regulationssystems an. Es ist nicht erkennbar, dass diese notwendigerweise mit dem Gleichheitssatz kollidierenden Verwerfungen auf der Bewertungsebene in den weiteren Schritten zur Festlegung der Steuerbelastung korrigiert werden könnten. Sowohl Verschonungsregelungen wie beispielsweise Bewertungsabschläge oder Freibeträge auf der zweiten Ebene der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als auch Regulierungen über den Steuersatz bauen auf der Bewertungsebene auf und schreiben einen dort angelegten Verstoß gegen das Erfordernis, die Werte in ihrer Relation realitätsgerecht zu ermitteln, fort.

Zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele im Erbschaftsteuerrecht ist die Bewertungsebene daher aus verfassungsrechtlichen Gründen bereits vom Ansatz her ungeeignet. Ein regulierendes Eingreifen des Gesetzgebers mittels Differenzierungen beim Bewertungsmaßstab für bestimmte Vermögensgegenstände scheidet als gleichheitswidrig aus. Denn es ist nicht mit dem Erfordernis der gleichheitsgerechten Ausgestaltung des Lenkungszwecks (vgl. BVerfGE 93, 121 <140>; 110, 274 <293>) vereinbar. Der Versuch einer Lenkung auf der Bewertungsebene führt zu uneinheitlich vom gemeinen Wert abweichenden Bewertungsergebnissen und damit dazu, dass schon beim ersten Schritt der Ermittlung der Steuerbelastung darauf verzichtet wird, die Begünstigungswirkung den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugute kommen zu lassen. Dadurch werden zufällig und willkürlich eintretende Entlastungen bereits strukturell angelegt.

107

Die Grundkonzeption des geltenden Erbschaftsteuerrechts entspricht diesen Vorgaben insoweit, als § 12 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit § 9 Abs. 1 BewG den gemeinen Wert als den Regel-Bewertungsmaßstab vorgibt und sich der Gesetzgeber mit Ausnahme der Bewertung des Betriebsteils land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, für die durch § 142 BewG der Ertragswert als Bewertungsmaßstab bestimmt ist, trotz verschiedener Wertermittlungsmethoden durchgehend am gemeinen Wert orientiert und diesen selbst als obersten Wertmaßstab angesehen hat (vgl. BRDrucks 390/96, S. 62).

108

bb) In der Wahl der Wertermittlungsmethode, derer er sich zur Bestimmung des gemeinen Werts von Vermögensgegenständen bedient, ist der Gesetzgeber hingegen grundsätzlich frei. Inwieweit die praktische Umsetzung einer gleichheitsgerechten, am Verkehrswert orientierten Bewertung auch bei Zugrundelegung verschiedener Wertermittlungsmethoden für einzelne Gruppen von Vermögensgegenständen möglich ist, ist zunächst keine verfassungsrechtliche Frage, sondern ein im Gesetzgebungsverfahren zu lösendes steuertechnisches Problem. Es ist insoweit nicht Sache des Bundesverfassungsgerichts, nachzuprüfen, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Lösung gefunden hat (vgl. BVerfGE 1, 14 <52>; 81, 108 <117 f.>).

109

Insbesondere kann er die Wertermittlungsregelungen unter Berücksichtigung der Erfordernisse eines praktikablen Steuererhebungsverfahrens sowie der gesetzes-systematisch notwendigen Typisierungen und Pauschalierungen ausgestalten. Die Methodik der Bewertung im Erbschaftsteuerrecht wird allerdings dann den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr gerecht, wenn sie dazu führt, dass nicht alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Denn auch wenn sich der Gesetzgeber wie im Falle der Erbschaftsteuer für eine nach verschiedenen Gruppen von Vermögensgegenständen unterschiedliche Wertermittlung bei den zu besteuern den Gütern entscheidet, muss er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umsetzen und die Steuerpflichtigen - ungeachtet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen - gleichmäßig belasten (vgl. BVerfGE 23, 242 <256>; 84, 239 <271>; 93, 165 <172>).

c) Aufbauend auf Werten, die nach diesen Vorgaben seiner Belastungsentscheidung entsprechend ermittelt worden sind, ist es dem Gesetzgeber auch im Erbschaftsteuerrecht unbenommen, in einem zweiten Schritt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage steuerliche Lenkungsziele zu verwirklichen. Mittels Belastungs- und Verschonungsregelungen, die den oben unter C. I. 2. b) dargestellten Anforderungen an Lenkungsnormen genügen, kann er bei Vorliegen ausreichender Rechtfertigungsgründe die Bemessungsgrundlage zielgenau modifizieren. Derartige Bestimmungen finden sich im geltenden Erbschaftsteuerrecht etwa in § 13 a ErbStG. Wird der Lenkungszweck im Einzelfall verfehlt, kann dem über Nachversteuerungsvorbehalte wie beispielsweise in § 13 a Abs. 5 ErbStG Rechnung getragen und die durch die steuerliche Lenkung nicht mehr gerechtfertigte Ungleichbehandlung rückgängig gemacht werden. Die Ausgestaltung solcher Korrekturen würde hingegen bei einer steuerlichen Lenkung schon auf der Bewertungsebene zu nur schwer handhabbaren Problemen führen.

d) Schließlich kann der Gesetzgeber im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen auch Differenzierungen beim Steuersatz vorsehen. Von dieser Möglichkeit hat er im geltenden Erbschaftsteuerrecht nicht nur bei der Staffelung des § 19 Abs. 1 ErbStG Gebrauch gemacht, sondern er hat sich mit der Tarifbegrenzung des § 19 a ErbStG des Steuersatzes auch als Mittel steuerlicher Lenkung bedient. Bei Vorliegen ausreichender Rechtfertigungsgründe bestehen hiergegen ebenfalls keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

## II.

Das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht genügt den dargestellten verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG nicht. Die erbschaftsteuerlichen Bewertungsvorschriften führen bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen nicht zu dem gemeinen Wert angenäherten Steuerwerten. Sie sind deshalb nicht ausreichend belastungsgleich und folgerichtig ausgestaltet. Diese auf der ersten Ebene der Ermittlung der Bemessungsgrundlage angelegten, gegen den Gleichheitssatz verstoßenden Verwerfungen betreffen eine solche Vielzahl von Fällen und

sind so schwerwiegend, dass die Anwendung einheitlicher Steuersätze auf alle Erbschafts- und Schenkungserwerber verfassungswidrig ist.

1. So fehlt es beim Betriebsvermögen an einer folgerichtigen Umsetzung der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung auf der Bewertungsebene. Die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte verhindert strukturell eine Annäherung an den gemeinen Wert. Das führt zu Besteuerungsergebnissen, die mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar sind. 114

a) Der gemeine Wert von Betriebsvermögen kann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden. Nach der zivilgerichtlichen Rechtsprechung und der Literatur dürfte hierfür die Ertragswertmethode unter Berücksichtigung des Substanzwerts (vor allem des nicht betriebsnotwendigen Vermögens, weil dieses den Ertrag nicht erwirtschaftet) vorherrschend sein (vgl. BGH, NJW 1993, S. 2101 <2103>; Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 49 ff. m.w.N.; Staudinger/Habermeier, BGB, 2003, § 738 Rn. 18; MünchKomm-BGB/Ulmer, 4. Aufl., 2004, § 738 Rn. 35; Palandt/Sprau, BGB, 65. Aufl., 2006, § 738 Rn. 5; Baumbach/Hopt, HGB, 32. Aufl., 2006, Einl v § 1 Rn. 36). Der Wert des gesamten Betriebsvermögens wird dabei ermittelt, indem der aufgrund einer Prognose künftig erzielbare Ertrag mittels eines Kapitalisierungszinssatzes auf den Bewertungsstichtag abgezinst wird, wobei der Zinssatz sich nach einer Vergleichskapitalanlage bestimmt. Die Methode geht also davon aus, dass ein potentieller Käufer den Kaufpreis danach bemessen würde, wie viel Kapital er anderweitig anlegen müsste, um denselben Ertrag zu erwirtschaften. 115

Keinen wesentlich anderen Ansatz verfolgen die so genannten Discounted Cash Flow-Verfahren, die in der betriebswirtschaftlichen Literatur im Vordringen sind. Bei ihnen wird der Wertermittlung ebenfalls der geschätzte Barwert der künftig zu erzielenden Überschüsse des betriebsnotwendigen Vermögens zugrunde gelegt (vgl. MünchKomm-BGB/Ulmer, a.a.O., Rn. 36). Beide Ermittlungsarten entsprechen damit dem Grundsatz der Gesamtbewertung. Auf die Werte der einzelnen im Betriebsvermögen enthaltenen Wirtschaftsgüter kommt es grundsätzlich nicht an. 116

b) Der durch § 109 Abs. 1 BewG angeordneten Übernahme der Steuerbilanzwerte, die der Gesetzgeber als Lösung der Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Verkehrswerts von Betriebsvermögen angesehen hat (vgl. BTDrucks 13/4839, S. 64), liegt hingegen der Grundsatz der Einzelbewertung zugrunde. Die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter werden mit ihrem Steuerbilanzwert angesetzt, der nur in Ausnahmefällen mit dem jeweiligen Teilwert (§ 10 Satz 2 BewG) übereinstimmt. So können durch bilanzpolitische Maßnahmen wie zum Beispiel die Wahl von degressiver oder linearer Abschreibung, Sofortabschreibungen oder erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen (vgl. z.B. Seer, GmbHR 1999, S. 64 <65>) sowie auch durch spätere Wertsteigerungen so genannte stille Reserven - also (vereinfacht ausgedrückt) Differenzen zwischen dem Verkehrswert eines Wirtschaftsguts und seinem niedrigeren Buchwert - gebildet werden, die bei der Bewertung des Betriebsvermögens nicht berücksichtigt werden. Geldschulden sind hingegen mit dem in der Regel 117

dem Nennbetrag entsprechenden Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

Darüber hinaus bietet sich bilanzierenden Gewerbetreibenden die Möglichkeit, Betriebsvermögen in weitem Umfang zu willküren, also auch nicht unmittelbar dem Betrieb dienende, sondern nur zur objektiven Stärkung geeignete Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen aufzunehmen (vgl. BFHE 182, 567 <573>). 118

Zudem bestimmen § 5 Abs. 1 EStG, § 248 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 2 EStG ein Aktivierungsverbot für immaterielle Wirtschaftsgüter, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden. Deshalb fließen diese in die erbschaftsteuerliche Bewertung nicht ein (vgl. Herzig/Kessler, DStR 1994, Beihefter zu Heft 12, S. 8). Zu den immateriellen Wirtschaftsgütern gehört insbesondere der so genannte Geschäfts- oder Firmenwert eines Unternehmens, also der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden hinaus innewohnt (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB). Er wird dem Grunde und der Höhe nach durch die Gewinnaussichten bestimmt, die, losgelöst von der Person des Unternehmers, aufgrund besonderer, dem Unternehmen eigener Vorteile (z.B. Ruf, Kundenkreis, Organisation) höher oder gesicherter erscheinen als bei einem anderen Unternehmen mit sonst vergleichbaren Wirtschaftsgütern (vgl. BFHE 185, 230 <234>). 119

c) Das hat regelmäßig zur Folge, dass der Steuerwert gerade von ertragstarken Unternehmen weit hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt, weil der den Wert bestimmende Faktor des Ertrags keine Berücksichtigung findet (vgl. Spitzbart, a.a.O., S. 79). Die Erwerber von Betriebsvermögen profitieren auch im Übrigen vom Steuerbilanzwertansatz in ganz unterschiedlichem Umfang, je nachdem, inwieweit das Unternehmen wirtschaftlich und faktisch vor der Übertragung in der Lage war, von bilanzpolitischen Möglichkeiten Gebrauch zu machen. Zudem kann ein tatsächlich noch werthaltiges Wirtschaftsgut je nach der seit seiner Anschaffung oder Herstellung verstrichenen Zeit in mehr oder weniger großem Umfang abgeschrieben sein. 120

aa) Tendenziell besonders stark wertmindernd wirkt sich die Übernahme der Steuerbilanzwerte bei anlageintensiven Betrieben (vor allem solchen mit hohem Altanlagenbestand), Unternehmen mit großem Rückstellungspotential, forschungsintensiven Betrieben, Betrieben mit starken Aktivitäten in den neuen Bundesländern (vgl. Rödder, DB 1993, S. 2137 <2139>) und bei ertragstarken Unternehmen aus, wohingegen für ertragschwache Unternehmen ein minimierter Vermögensausweis regelmäßig ausscheidet. Auch junge und sich in wirtschaftlichen Krisen befindende Unternehmen werden relativ schlechter gestellt (vgl. Spitzbart, a.a.O., S. 85 ff., 102, 218 f.; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, 2. Aufl., 2002, S. 22; ders., in: Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 12 Rn. 703; Drosdzol, DStZ 1995, S. 353 <358>; Trompeter, DB 1993, S. 1047 <1050>). Die Nichtberücksichtigung der Ertragslage durch die Steuerbilanz kann zudem ab einem bestimmten Grad der Unrentabilität (zum Begriff vgl. Piltz, StbJb 1991/1992, S. 147 <157 f.>) des Unternehmens zu einem höheren Wert als dem gemeinen Wert führen (vgl. Spitzbart, a.a.O., S. 78 f.). 121

Die Unterschiede können eine große Spannbreite erreichen (vgl. z.B. Spitzbart, a.a.O., S. 82; Rödder, DB 1993, S. 2137 <2139>). Konkrete Feststellungen zu deren genauem Ausmaß sind dem Senat nach den Stellungnahmen der Beteiligten des Ausgangsverfahrens, der Äußerungsberechtigten und der sachkundigen Dritten sowie der Auswertung des Schrifttums zwar nicht möglich. Doch auch ohne empirisch ermittelte Datenbasis lässt sich der Umstand, dass die Bewertung mit Steuerbilanzwerten zu völlig uneinheitlichen Abweichungen der Steuerwerte vom gemeinen Wert führen muss, bereits aus den in der Systematik angelegten, je nach den Besonderheiten des einzelnen Betriebs und seiner Bilanzierung alternierenden Auswirkungen des Steuerbilanzwerts mit der erforderlichen Verlässlichkeit ableiten (vgl. BVerfGE 110, 94 <116 ff.>). 122

Nichtbilanzierende Personen und Unternehmen profitieren hingegen von der Begünstigungswirkung in deutlich geringerem Umfang (vgl. Meincke, ErbStG, a.a.O., § 12 Rn. 133; Birk/Richter, FR 2001, S. 764 <765>; Spitzbart, a.a.O., S. 86, 102, 219). Dazu gehören neben Gewerbetreibenden, die weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind, die Steuerpflichtigen, die - etwa aus freiberuflicher Tätigkeit - Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG erzielen. 123

bb) Die Übernahme der Steuerbilanzwerte bewirkt mithin für Betriebsvermögen mit hoher Wahrscheinlichkeit - wenn auch nicht stets - einen deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Steuerwert. Auch diese Feststellung ist trotz Fehlens von empirisch gesichertem Datenmaterial zum Umfang der auf dem Steuerbilanzwert beruhenden durchschnittlichen Entlastungswirkung allein aufgrund der strukturellen Unterschiede zwischen Verkehrswertermittlungsmethoden und dem Steuerbilanzwertansatz möglich. Sie wird im Übrigen durch die übereinstimmenden Einschätzungen von Literatur (vgl. Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 13 a EStG Rn. 5; Meincke, DStR 1996, S. 1305 <1309>; Hübner, DStR 1993, S. 1656 <1657>; Rödder, DB 1993, S. 2137 <2139, 2147>; Bareis/Elsner, DStR 1997, S. 557 <561>; Spitzbart, a.a.O., S. 82 m.w.N.) und vorlegendem Gericht gestützt, wonach Betriebsvermögen aufgrund der Übernahme der Steuerbilanzwerte ab dem 1. Januar 1993 durchschnittlich nur noch mit rund 45 % (ab Wegfall der Einheitsbewertung für Betriebsgrundstücke rund 58 %) seines Substanzwerts angesetzt wurde. Diesen Effekt hat auch das Bundesministerium der Finanzen in der mündlichen Verhandlung vor dem vorlegenden Gericht sowie in seiner schriftlichen Stellungnahme gegenüber dem Bundesverfassungsgericht bestätigt. 124

d) Die durch den Steuerbilanzwertansatz erzielte Begünstigungswirkung bewirkt keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerentlastung, sondern tritt völlig ungleichmäßig und damit willkürlich ein, und führt damit zu verfassungswidrigen Besteuerungsergebnissen (so neben dem vorlegenden Gericht auch Hübner, DStR 1995, S. 1 <7>; Meincke, ZEV 2002, S. 493 <495>; Christoffel, in: Christoffel/Geckle/Pahlke, a.a.O., § 12 Rn. 583; Becker/Horn, DB 2005, S. 1081 <1082>). 125

aa) Mit der Übernahme der Steuerbilanzwerte wollte der Gesetzgeber erklärtermaßen insbesondere mittelständische Personenunternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entlasten. Gerade kleinen und mittleren Unternehmen kämen die Bilanzierungsvorteile durch Abschreibungs- und Rückstellungsvergünstigungen zugute. Zur Sicherung der Betriebe sollte vermieden werden, dass diesen für die Begleichung der Steuerschuld über Gebühr Mittel entzogen werden müssten, die stattdessen für notwendige Investitionen und zum Erhalt von Arbeitsplätzen zur Verfügung stünden. Insgesamt sollten die steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze mit Blick auf den europäischen Binnenmarkt verbessert werden (vgl. BTDrucks 12/1108, S. 35; 13/4839, S. 64 f.).

Außerdem war mit der nahezu vollständigen Übernahme der Steuerbilanzwerte bezweckt, eine eigenständige Wertermittlung entbehrlich zu machen und damit zu einer deutlichen Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen; zur Vermeidung einer sehr aufwändigen und streitanfälligen Einzelbewertung des Betriebsvermögens sei eine typisierende Bewertung geboten (vgl. BTDrucks 12/1108, S. 72; 13/4839, S. 64).

bb) Die Steuerbilanzwerte können aber nur zufällig realitätsnah den gemeinen Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter treffen (vgl. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, S. 458; Moench/Höll, Die neue Erbschaftsteuer, 1997, S. 80; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12, Abschnitt II.3, Rn. 2; Drosdzol, DStZ 1995, S. 353 <358>; Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG, BewG, 2. Aufl., 2004, Vor § 12 ErbStG Rn. 19). Sie sind ertragsteuerliche Rechengrößen, die lediglich der Abgrenzung verschiedener Rechnungsperioden voneinander dienen, nicht aber eine geeignete Grundlage zur Ermittlung stichtagsbezogener Substanzwerte (vgl. Viskorf, a.a.O.; Hübner, DStR 1995, S. 1; Drosdzol, a.a.O.). Durch den Steuerbilanzwertansatz ist die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage davon abhängig, ob und in welchem Umfang der Erblasser oder Schenker bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen hatte (vgl. Rödder, DB 1993, S. 2137 <2139>; Seer, GmbHR 1999, S. 64 <65>; Gebel, DStR 1996, S. 1385 <1389>). Die vielfältigen Möglichkeiten, über die Bilanzpolitik Einfluss auf den erbschaftsteuerlichen Wertansatz zu nehmen (vgl. dazu Gebel, DStR 1996, S. 1385 ff.; Mellinghoff, DStJG Band 22, 1999, S. 127 <147>), eröffnen sich den Inhabern von Betriebsvermögen in stark differierendem Ausmaß. Die Regelung kommt den Erwerbern von Betriebsvermögen folglich in ganz unterschiedlichem Umfang zugute, je nachdem, wie werthaltig die im Unternehmen angesammelten immateriellen Wirtschaftsgüter und stillen Reserven sind.

cc) Zudem fehlt es der Regelung mit Blick auf die vom Gesetzgeber genannten Lenkungsziele an einer ausreichend zielgerichteten Ausgestaltung. Tendenziell wird gerade der Übergang des Betriebsvermögens von solchen Unternehmen gefördert, die der Entlastung am wenigsten bedürfen. Denn begünstigt wird besonders der Erwerb ertragstarker Unternehmen, bei denen Entnahmen zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld am ehesten möglich sein dürften. Das Fehlen eines Nachversteuervorbehalts führt zusätzlich dazu, dass auch Erwerber eines Betriebsvermögens in den Genuss der Steuerbegünstigung kommen, die eine Fortführung des Unterneh-

mens nicht beabsichtigen, bei denen das Lenkungsziel also von vornherein nicht erreicht werden kann.

Hinzu kommt, dass die begünstigende Wirkung der Steuerbilanzwerte - wenn sie eintritt - überproportional wirkt und dadurch die Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Erwerber von Betriebsvermögen weiter verstärkt, weil Schulden im Gegensatz zu den Aktiva grundsätzlich mit dem Verkehrswert berücksichtigt werden. Das kann gemäß § 98 a BewG zudem trotz positiven gemeinen Werts zu einem negativen Steuerwert des Betriebsvermögens (Schuldenüberhang) und somit dazu führen, dass andere Vermögensgegenstände ebenfalls teilweise oder völlig erbschaftsteuerfrei erworben werden können, und stellt einen schweren Mangel bei der Abgrenzung des Kreises der Begünstigten dar. 130

e) Die strukturell angelegte Verfehlung des gemeinen Werts geht bei weitem über das Maß hinaus, das auf der Bewertungsebene als Ermittlung eines Annäherungswerts an den gemeinen Wert mittels Typisierung und Pauschalierung oder mit Erfordernissen der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt werden könnte. 131

Die Vorteile der mit dem Steuerbilanzwertansatz erreichten Typisierung stehen nicht im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>). Zudem hat sich der Gesetzgeber nicht am typischen Fall orientiert, sondern einen atypischen Fall als Leitbild zugrunde gelegt (vgl. BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280 f.>). Er hat auf die Schwierigkeiten der Verkehrswertermittlung beim Betriebsvermögen hingewiesen und als Lösung hierfür mit der Anknüpfung an die Steuerbilanzwerte ein vereinfachtes typisierendes Verfahren gewählt (vgl. BTDrucks 13/4839, S. 64). Der Steuerbilanzwert gibt den Verkehrswert jedoch nur zufällig und in eher seltenen Ausnahmefällen wieder und führt in der Summe zu Bewertungsergebnissen, die in keinem inneren Zusammenhang zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens stehen. 132

Auch Belange der Verwaltungsvereinfachung können die durch den Steuerbilanzwertansatz verursachten groben Verzerrungen nicht rechtfertigen. Im Übrigen fällt im derzeitigen Regelungskonzept aufgrund des Zusammenspiels der Vergünstigungen insbesondere des § 13 a ErbStG mit den persönlichen Freibeträgen bei kleinen und mittleren Betrieben in vielen Fällen ohnehin eine Erbschaftsteuer ersichtlich und ohne weitere Wertermittlung auch bei Zugrundelegung des gemeinen Werts nicht an (vgl. dazu BTDrucks 12/4158, S. 47; 13/4839, S. 64; BRDrucks 1/93, S. 49; 390/96, S. 64). Dass in den verbleibenden Fällen vergleichsweise großer Betriebsvermögen der Aufwand für die Ermittlung des gemeinen Werts unverhältnismäßig wäre, ist nicht erkennbar. Dies gilt umso mehr, als die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2002 des Statistischen Bundesamtes für das Jahr 2002 insgesamt lediglich 1.419 Nachlässe mit positivem Betriebsvermögen ausweist (vgl. Lehmann/Treptow, Wirtschaft und Statistik (WiSta) 2006, S. 952 <962, 972>). 133

f) Weil bereits die festgestellten Regelungsmängel auf der Bewertungsebene zu verfassungswidrigen Besteuerungsergebnissen beim Erwerb von Betriebsvermögen 134

führen, bedarf es zum einen keiner näheren Untersuchung, ob die im zweiten Schritt der Bemessungsgrundlagenermittlung für das Betriebsvermögen geltenden Begünstigungstatbestände des § 13 a ErbStG und die Steuersatzvergünstigung des § 19 a ErbStG jeweils für sich betrachtet den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen.

Zum anderen kann wegen der mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbaren Bewertung auch offen bleiben, ob die Auffassung des vorlegenden Gerichts zutrifft, die sich für Betriebsvermögen aus Bewertung und sonstigen Vergünstigungstatbeständen (§§ 13 a, 19 a ErbStG) ergebende Gesamtentlastung verstoße gegen den Gleichheitssatz. Inwieweit die vom Gesetzgeber angeführten Lenkungsziele eine derartige Privilegierung der Erwerber von Betriebsvermögen rechtfertigen können, muss daher nicht entschieden werden. 135

2. 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 den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar sind. 136

a) Wie das vorlegende Gericht zutreffend ausführt, gibt es für Grundvermögen keinen absoluten und sicher realisierbaren Marktwert, sondern allenfalls ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte bilden. Dabei wird von einer Streubreite von plus/minus 20 % der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt ausgegangen, innerhalb derer ein festgestellter Verkehrswert als noch vertretbar angesehen wird (vgl. Seer, StuW 1997, S. 283 <289>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 Abschnitt I Rn. 6; Wolf, DStR 1997, S. 349 <354>; Jakob, Möglichkeiten einer Vereinfachung der Bewertung des Grundbesitzes, 1992, S. 126; Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, Stand April 2006, § 146 BewG Rn. 52; Loritz, DStR 1995, Beihefter zu Heft 8, S. 3). Der nach den erbschaftsteuerlichen Bewertungsvorschriften ermittelte Grundbesitzwert kann deshalb nur daraufhin überprüft werden, ob er sich noch innerhalb des Korridors vertretbarer Verkehrswerte bewegt oder außerhalb dieses Bereichs liegt. Allerdings ist immer, wenn ein Verkauf erfolgt ist, der dann "punktgenaue" Vergleich zwischen dem tatsächlichen Verkaufspreis als vertretbarem Verkehrswert und dem Steuerwert des Grundstücks möglich. Den vom vorlegenden Gericht und von der Literatur zitierten Untersuchungen liegen im Wesentlichen solche Vergleiche zugrunde. 137

b) Bei bebauten Grundstücken wird durch das in § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG angeordnete vereinfachte Ertragswertverfahren mit einem starren Einheitsvervielfältiger von 12,5 eine Bewertung mit dem in diesem Sinne verstandenen gemeinen Wert regelmäßig verfehlt. Mithin genügt die Ermittlung der Bemessungsgrundlage auch hier bereits auf der Bewertungsebene nicht den Anforderungen des Gleichheitssatzes. 138

aa) Obwohl der Gesetzgeber sich einer Ertragswertmethode bedient, hat er sich bei den bebauten Grundstücken selbst am gemeinen Wert als dem Wertmaßstab orientiert. 139

tiert. Das ergibt sich bereits aus den Gesetzesmaterialien. Dort heißt es ausdrücklich, das vom Finanzausschuss vorgeschlagene Ertragswertverfahren sei daran ausgerichtet worden, dass im Durchschnitt ca. 50 % des Kaufpreises – also des gemeinen Werts - erreicht würden (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 28). Es zeigt sich weiter daran, dass § 146 Abs. 5 BewG einen Zuschlag für Ein- und Zweifamilienhäuser bestimmt, der auf dem Gedanken beruht, dass der Verkehrswert bei diesen Objekten im Verhältnis zum Ertrag höher ist als bei anderen Objekten (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 41). Zudem legt § 146 Abs. 6 BewG für bebaute Grundstücke Mindestwerte fest, die mittels der Bodenrichtwerte, die den gemeinen Wert von Grund und Boden abbilden, ermittelt werden. Schließlich steht dem Steuerpflichtigen gemäß § 146 Abs. 7 BewG der Nachweis offen, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger als der Steuerwert ist.

bb) Die gewählte Methode ist aber strukturell ungeeignet, um diesen Teil des Grundvermögens in einer gleichheitsgerechten Annäherung an den gemeinen Wert abzubilden. Die derzeitige Bewertung bebauter Grundstücke führt im rechnerischen Durchschnitt - entsprechend den gesetzgeberischen Vorstellungen - nicht nur zu Grundbesitzwerten, die etwa 50 % des gemeinen Werts erreichen, so dass eine Annäherung an den gemeinen Wert nicht erfolgt. Vielmehr differieren die Einzelergebnisse auch in erheblicher Anzahl zwischen weniger als 20 % und über 100 % des gemeinen Werts. 140

(1) Die Richtigkeit der Feststellung, dass bebaute Grundstücke aufgrund des § 146 BewG in großer Zahl deutlich unter dem gemeinen Wert bewertet werden, ist bereits ohne empirische Untersuchungen bei einem Vergleich mit den Verfahren zur Ermittlung des Verkehrswerts offenkundig (ebenso: Knobel, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, a.a.O., Vor §§ 138 ff. BewG Rn. 35). Da der Gesetzgeber bei der Festlegung des Vervielfältigers in § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG mit einem Jahreszins von 5 % (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 40) für die zahlenmäßig häufigsten Fälle der Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäuser von einer im Vergleich zu den tatsächlichen Verhältnissen im Regelfall zu hohen Kapitalverzinsung ausgeht (vgl. Kleiber, in: Kleiber/Simon/Weyers, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 4. Aufl., 2002, § 11 WertV Rn. 14 ff.; Moench/Höll, a.a.O., S. 56; Christoffel, in: Christoffel/Geckle/Pahlke, a.a.O., § 12 Rn. 440), führt seine Methode im Durchschnitt zu Werten, die unter dem Verkehrswert liegen. 141

Dieses Ergebnis wird durch das vorliegende Zahlenmaterial untermauert. Eine Kaufpreisuntersuchung aus dem Jahre 1998 weist das Verhältnis von erbschaftsteuerlichem Grundbesitzwert und tatsächlich bezahltem Kaufpreis mit durchschnittlich 51 % aus (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., Abschnitt I Rn. 7 a; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <691>; Bericht der vom Bundesministerium der Finanzen eingesetzten Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung vom 29. Mai 2000, abzurufen unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de), S. 11; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 138 BewG Rn. 27). Im Übrigen bewegen sich auch die sonst in der Literatur genannten Werte in dieser Größenordnung (vgl. Thiel, DB 1997, S. 64 <66>: 53 142

%; Christoffel, in: Christoffel/Geckle/Pahlke, a.a.O., § 12 Rn. 202: 50 %; Drosdzol/Drews, Handbuch für die Bewertung der Grundstücke und der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, 2. Aufl., 2001, S. 14: ca. 50 %; Kreuziger/Schaffner, a.a.O., § 146 Rn. 1: 51 %; Felix, ZEV 1996, S. 410 <411>: 48 %; Halaczinsky, in: Simon/Cors/Halaczinsky/Teß, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 5. Aufl., 2003, J.4 Rn. 43: in der Regel gut 50 %; ders., in: Rössler/Troll, BewG, Stand Dezember 2005, § 146 Rn. 9: 52 %, wobei der Wert in Erbschaftsteuerfällen wohl höher liege; zu höheren Werten für Berlin kommen Haegert/Maiterth, StuW 2002, S. 248 ff.).

(2) Auch der Befund, dass die Ergebnisse der Bewertung bebauter Grundstücke nach § 146 BewG zu einer großen Streubreite im Vergleich zum gemeinen Wert führen, folgt schon ohne Zahlenmaterial aus einer Analyse der Regelungskonzeption (vgl. Knobel, a.a.O., Vor §§ 138 ff. BewG Rn. 35; Drosdzol/Drews, a.a.O., § 146 Rn. 49). Er ergibt sich bereits anhand eines Vergleichs der gesetzlichen Regelung mit den anerkannten Verfahren zur Verkehrswertermittlung und liegt in der Wahl eines einheitlichen Vervielfältigers von 12,5 für alle bebauten Grundstücke begründet. Dieser Wert wird lediglich durch die Alterswertminderung und den Zuschlag für Ein- und Zweifamilienhäuser abgewandelt, woraus rechnerisch eine Bandbreite von 9,375 bis 15 folgt (vgl. Weinmann, ZEV 1997, S. 41 <46 f.>).

143

Demgegenüber weist schon die so genannte Maklermethode als ein vereinfachtes Ertragswertverfahren je nach Lage und Alter für Renditeobjekte Vervielfältiger zwischen 8 und 22, bei guten Ortslagen auch bis zu 24 aus (vgl. Halaczinsky, in: Simon/Cors/Halaczinsky/Teß, a.a.O., J.4 Rn. 25; Meincke, ErbStG, a.a.O., § 12 Rn. 119; Weinmann, a.a.O.; zum so genannten Rohmietenverfahren bereits Höll, DB 1993, S. 2053 <2056>). Noch weitaus differenzierter geht das Ertragswertverfahren gemäß §§ 15 ff. der Wertermittlungsverordnung (WertV) vor, deren Grundsätze beim Nachweis des Verkehrswerts nach § 146 Abs. 7 BewG zu beachten sind (vgl. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, a.a.O., § 145 Rn. 24 a). Dies zeigt, wie grob die gesetzliche Regelung vereinfacht, insbesondere indem sie nahezu (vgl. § 146 Abs. 5 BewG) keine Rücksicht auf die unterschiedlichen Grundstücksarten nimmt und die regionalen Unterschiede der Grundstücksmärkte gänzlich unberücksichtigt lässt (vgl. Wolf, DStR 1997, S. 349 <352>; Sproß, DStZ 1997, S. 525 <528>; Seer, StuW 1997, S. 283 <290>; Noll, DStR 2002, S. 1699 <1702>; Weinmann, Das neue Erbschaftsteuerrecht 1997, 1997, Rn. 116; ders., ZEV 1997, S. 41 <47>; Christoffel, in: Christoffel/Geckle/Pahlke, a.a.O., § 12 Rn. 439; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a.a.O., S. 10). Es ist daher offensichtlich, dass ein einheitlicher Vervielfältiger für bebaute Grundstücke ohne Berücksichtigung der Grundstücksart und der Lage zu erheblichen Bewertungsunterschieden im Verhältnis zum gemeinen Wert führen muss.

144

Dass diese Streuung – unabhängig vom durchschnittlichen Wertniveau – weitreichend ist, ist im Schrifttum unbestritten (vgl. Bach/Bartholmai, Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland, 2002, S. 45; Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, a.a.O., Vor § 12 ErbStG Rn. 13; Christoffel, in: Christoffel/Geckle/

145

Pahlke, a.a.O., § 12 Rn. 202; Drosdzol/Drews, a.a.O., § 146 BewG Rn. 49; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a.a.O., S. 10; Gürsching/ Stenger, a.a.O., § 138 BewG Rn. 27 und § 146 BewG Rn. 54) und wird durch die vorliegenden empirischen Untersuchungen bestätigt. So zeigt die bereits zitierte Kaufpreisuntersuchung zum einen, dass der Durchschnittswert bereits je nach Art des bebauten Grundstücks variiert. Zum anderen ergibt sich aus ihr, dass die zu diesen Durchschnittswerten führenden Einzelwerte wiederum eine große Streubreite aufweisen, die von unter 20 % bis über 100 % der gemeinen Werte reicht (vgl. die Ergebnisse der Kaufpreisuntersuchung 1998 bei Moench, a.a.O.). Die große Streuung spiegelt sich weiterhin in der auf den Berliner Grundstücksmarkt der Jahre 1996 bis 1999 beschränkten Untersuchung sowohl für Mietwohngrundstücke als auch für Ein- und Zweifamilienhäuser wider (vgl. Haegert/Meitherth, StuW 2002, S. 248 <252, 255>; vgl. weiter zu Hamburg den Erfahrungsbericht von Strahl, Kölner Steuerdialog 1997, 11253 <11258 f.>).

Gestützt werden diese Ergebnisse zudem durch Ermittlungen der bayerischen Finanzverwaltung (vgl. Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 1999, S. 125, Fußnote 5). Nach diesen reichte die Bandbreite der Durchschnittswerte untergliedert nach Regionen von 50 % in Niederbayern bis 75 % im S-Bahnbereich von München (ohne die Stadt und den Landkreis München). 146

(3) Hinzu kommt, dass die Bewertungsvorschriften in Gebieten mit hohen Grundstückspreisen - vor allem in Ballungsräumen - in großem Umfang dazu führen, dass die aufstehenden Gebäude regelmäßig keinerlei Auswirkung auf den Steuerwert haben. Denn allein der Wert von Grund und Boden übersteigt hier das 12,5fache der (erzielbaren) Jahresmiete, so dass die Mindestwertregelung des § 146 Abs. 6 BewG eingreift, wonach der Grundbesitzwert jedenfalls 80 % des Bodenrichtwerts (vgl. § 145 Abs. 3 BewG) beträgt. Man spricht insoweit von "Mindestwertgebieten" (vgl. Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/ Knobel/Schuck, a.a.O., Vor § 12 ErbStG Rn. 17 und 29; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., Abschnitt II.1 Rn.31; Wolf, DStR 1997, S. 349 <350>; Sproß, DStZ 1997, S. 525 <528 f.>; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 146 Rn. 56.2; Halaczinsky, in: Rössler/Troll, a.a.O., § 146 Rn. 9; Meincke, ErbStG, a.a.O., § 12 Rn. 119; Wolf, DStR 1997, S. 349 <350>). Empirisch bestätigt wird das durch Zahlenmaterial für Berlin, aus dem hervorgeht, dass größere Grundstücke mit Ein- und Zweifamilienhäusern in West-Berlin in weit über 90 % der Fälle zum Mindestwert bewertet wurden (vgl. Haegert/Meitherth, a.a.O., S. 255). 147

cc) Wie schon beim Betriebsvermögen zeigt sich auch bei bebauten Grundstücken, dass der gesetzgeberische Versuch einer steuerlichen Lenkung auf der Bewertungsebene in unauflösbarem Widerspruch zu den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Vorgaben steht. 148

(1) Im Anschluss an den Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 93, 165) hatte der Gesetzgeber ursprünglich von der Einheitsbewertung zu einem Wohn-/ Nutzflächenverfahren übergehen wollen. Denn das Ertragswertverfahren 149

ren führe laut Wissenschaftlichem Beirat beim Bundesministerium der Finanzen nur bei Mietobjekten mit vier oder mehr Mietwohnungen zu einigermaßen befriedigenden Ergebnissen (vgl. BRDrucks 390/96, S. 44 f.). Abweichend hiervon entschied der Gesetzgeber sich jedoch schließlich für das vereinfachte Ertragswertverfahren.

Damit verfolgte er auch Lenkungsziele, denn er wollte durch eine niedrige Erbschaftsbesteuerung Investitionsanreize für Grundvermögen schaffen und die Bau- und Wohnungswirtschaft positiv beeinflussen. Ansonsten müssten die fehlenden privaten Investitionen zur Sicherstellung der Grundversorgung der Bevölkerung mit Wohnraum mit öffentlichen Geldern finanziert werden. Im Übrigen solle verhindert werden, dass wegen hoher Erbschaftsteuern die Beleihung von Grundstücken auf eine neue Bewertungsbasis gestellt werde. Deshalb sei das Ertragswertverfahren daran ausgerichtet, dass im Durchschnitt 50 % des Kaufpreises erreicht würden (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 27 f.).

(2) Die durch den Einheitsvervielfältiger von 12,5 erzeugte gravierende Streubreite der Bewertungsergebnisse und die sich daraus ergebenden Unterschiede in der erbschaftsteuerlichen Behandlung weisen jedoch keinen Bezug zu dem vom Gesetzgeber mit der Regelung beabsichtigten Lenkungsziel auf, der ausdrücklich das Grundvermögen insgesamt begünstigen will.

In nicht seltenen Fällen ergibt das vereinfachte Ertragswertverfahren entgegen diesem Lenkungsziel Werte, die über dem Verkehrswert liegen. Die Betroffenen können dann gemäß § 146 Abs. 7 BewG lediglich die Herabsetzung auf 100 % des Verkehrswerts verlangen, was mit nicht unerheblichen Kosten für ein entsprechendes Verkehrswertgutachten verbunden ist, obwohl das Ziel der gesetzlichen Regelungen erklärtermaßen bei 50 % des Verkehrswerts liegt (ebenso Jüptner, StuW 2005, S. 126 <135>).

Darüber hinaus werden mit dem bebauten Grundstück wirtschaftlich zusammenhängende Schulden gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2, § 12 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Satz 1 BewG im Normalfall mit ihrem Nennwert bewertet. Das Zusammenwirken von häufig auftretender Unterbewertung einerseits und Berücksichtigung der Fremdfinanzierung des Grundstücks mit dem Verkehrswert andererseits führt zu einer überproportionalen Entlastung (vgl. Viskorf, in: Viskorf/ Glier/ Hübner/Knobel/Schuck, a.a.O., Vor § 12 ErbStG Rn. 28); trotz positiven Saldos bei Vergleich der Verkehrswerte von Grundstück und Schuld kann der steuerliche Saldo sogar negativ sein, so dass vom begünstigenden Lenkungsziel nicht erfasste Vermögensgegenstände steuerfrei erworben werden können.

Eine relationsgerechte Abbildung der durch den Erwerb vermittelten Leistungsfähigkeit findet bei der vereinfachten Ertragsbewertung mithin nicht statt. Vielmehr haftet auch dieser Bewertung Zufälliges und Willkürliches an (vgl. Seer, DStJG Band 22, 1999, S. 191 <206>; Wolf, DStR 1997, S. 349 <354>; Halaczinsky, in: Rössler/Troll, a.a.O., § 138 Rn. 7; Meincke, ErbStG, a.a.O., § 12 Rn. 119). Nicht zur Entscheidung des Senats steht, inwiefern diesem Missstand unter Beibehaltung eines Ertragswert-

verfahrens durch ein ausreichend differenziertes System an Vervielfältigern begegnet werden könnte.

dd) Dieser gravierende Mangel bei der Annäherung an den gemeinen Wert ist schließlich auch nicht als Folge einer zulässigen Typisierung verfassungsrechtlich hinnehmbar (a.A. Vorwold, BB 1999, S. 1300 <1302 f.>). Die Verkehrswertermittlung von Grundstücken kann zwar von vornherein nur Annäherungswerte an den ohnehin nicht exakt zu bestimmenden gemeinen Wert erreichen. Der Gesetzgeber zielte jedoch zum einen mit der vereinfachten Ertragswertmethode nur auf 50 % des gemeinen Werts ab. Zum anderen wird auch dieses Bewertungsziel in einer so großen Zahl der Fälle verfehlt, dass die Vorteile der Typisierung nicht mehr überwiegen. Die § 146 BewG zugrunde liegende Annahme, es gebe ein typisches bebautes Grundstück (mit geringen Abweichungen beim Alter des Gebäudes und bei Ein- und Zweifamilienhäusern), widerspricht den vielfältigen Gegebenheiten des Immobilienmarktes in Bezug auf die Arten von Grundstücken, ihre Lage, ihren Zustand und die Restnutzungsdauer der aufstehenden Gebäude. Der Gesetzgeber hat sich daher nicht am typischen Lebenssachverhalt orientiert. 155

ee) Keiner abschließenden Prüfung und Entscheidung bedarf deshalb die Frage, ob der Gesetzgeber das auf der Bewertungsebene verfolgte Ziel, den Erwerb bebauter Grundstücke nur auf der Basis hälftiger Verkehrswerte mit Erbschaftsteuer zu belasten, verfassungsrechtlich zulässig auf der zweiten Ebene der Bemessungsgrundlagenermittlung - etwa im Wege einer eindeutigen Verschonungsbestimmung, nach der bebaute Grundstücke nur mit 50 % ihres gemeinen Werts zum Ansatz kommen - hätte erreichen können. 156

Nach Auffassung des Gesetzgebers sind bei der Besteuerung von Grundvermögen dessen Besonderheiten belastungsmindernd zu berücksichtigen, wie zum Beispiel geringe Fungibilität, höhere Sozialbindung, Mieterschutzbestimmungen, öffentlich-rechtliche Auflagen, die zusätzliche Belastung durch Grundsteuer und die Auswirkungen des Bewertungsniveaus auf die Höhe der Mieten (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 27 f.). Jedenfalls soweit sich diese Besonderheiten regelmäßig auch in den Marktpreisen abbilden, scheiden sie als Rechtfertigung für Verschonungsregelungen aber schon im Ansatz aus (vgl. BVerfGE 41, 269 <283>; Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/ Schuck, a.a.O., Vor § 12 ErbStG Rn. 13; für Betriebsvermögen vgl. Bareis, DB 1996, S. 1153 <1157>; Seer, DStJG Band 22, 1999, S. 191 <212>). 157

Mit den Belangen der Bau- und insbesondere Wohnungswirtschaft hat der Gesetzgeber hingegen gewichtige Gemeinwohlgründe angeführt. Insbesondere bei der Zurverfügungstellung ausreichenden Wohnraums handelt es sich um einen überragenden Gemeinwohlbelang, ist damit doch ein existenzielles Grundbedürfnis angesprochen. Diese Gründe erscheinen daher grundsätzlich geeignet, Verschonungsnormen zu rechtfertigen, die den Erwerb von Grundvermögen aufgrund Erbschaft oder Schenkung steuerlich begünstigen; die Frage, in welchem Umfang eine auf sie gestützte Entlastung verfassungsrechtlich zulässig wäre, kann aber hier offen 158

bleiben.

c) Bei den der Sonderbewertung (§ 147 BewG) unterliegenden bebauten Grundstücken, für die eine übliche Miete nicht ermittelt werden kann, bewirkt die Übernahme der Steuerbilanzwerte für die aufstehenden Gebäude ebenfalls schon auf der Bewertungsebene einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Dass diese Methode zu verfassungswidrigen Besteuerungsergebnissen führen würde, hatte auch der Gesetzgeber anfänglich gesehen und den Steuerbilanzwertansatz für Gebäude abgelehnt, weil er auf den historischen Anschaffungskosten beruhe und Wertsteigerungen unberücksichtigt lasse. Bei bebauten Grundstücken hänge es meist vom Alter ab, ob der Steuerbilanzwert höher oder niedriger als der nach einem typisierenden Bewertungsverfahren errechnete Wert sei. Die Wertrelation zu anderem Vermögen werde nicht realitätsgerecht abgebildet. Auch sei es gleichheitswidrig, bei privatem Grundbesitz nach typisierenden Werten des Grundvermögens, bei bilanzierenden Kaufleuten und Freiberuflern aber nach ertragsteuerlichen Buchwerten zu besteuern (vgl. BRDrucks 390/96, S. 45 f.).

Trotz dieser zutreffenden Erwägungen hat der Gesetzgeber sich dann jedoch für den Steuerbilanzwertansatz entschieden. Dieser verzichtet aber von vornherein auf eine für eine gleichmäßige Lastenverteilung geeignete Wertfindung (vgl. Thiel, DB 1997, S. 64 <67>) und führt zu bloßen, nicht durch Typisierung und Pauschalierung gerechtfertigten Zufallswerten für die Gebäude (vgl. Seer, DStJG Band 22, 1999, S. 191 <206>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 Abschnitt II.1 Rn. 83; Wolf, DStR 1997, S. 349 <353>; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a.a.O., S. 11 f.; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 146 BewG Rn. 54 und § 147 BewG Rn. 30.15; Kreuziger/Schaffner, a.a.O., § 147 Rn. 1; Halaczinsky, in: Simon/Cors/Halaczinsky/Teß, a.a.O., J.5 Rn. 7; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2003, S. 892; a.A. Vorwold, a.a.O., S. 1303).

d) Für die Vorschrift des § 149 BewG (Grundstücke im Zustand der Bebauung) gilt das zu bebauten Grundstücken und zur Sonderbebauung Gesagte entsprechend. Auch insoweit fehlt es an einer dem Gebot der Folgerichtigkeit entsprechenden Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Bewertung.

e) Die in § 148 BewG geregelte Bewertung von Erbbaurechten und mit Erbbaurechten belasteten Grundstücken, auf die der in der Vorlagefrage genannte § 12 Abs. 3 ErbStG verweist, ist ebenfalls mit dem Erfordernis einer Bewertung, die die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet, nicht vereinbar.

Der Grundbesitzwert des belasteten Grundstücks wird schematisch starr durch einheitliche Vervielfältigung des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu entrichtenden jährlichen Erbbauzinses mit dem Faktor 18,6 bestimmt, ohne dass die Restlaufzeit des Erbbaurechts oder das Fehlen einer Heimfallentschädigung berücksichtigt oder die Höhe des Erbbauzinses hinterfragt werden (vgl. Bauer, INF 1998, S. 353 <354>). Das führt dazu, dass in einer Vielzahl von Fällen sowohl bei der Bewertung des Grundstücks als auch der des Erbbaurechts

rechts teils zugunsten des Erwerbers, teils zu seinen Lasten erheblich vom gemeinen Wert abgewichen wird (vgl. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, a.a.O., § 148 Rn. 5; Kreuziger/Schaffner, a.a.O., § 148 Rn. 2; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <692>). Die steuerliche Lastenverteilung zwischen Erbbauberechtigtem und –verpflichtetem ist unausgewogen (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., Abschnitt II.1 Rn. 98 a; Albrecht, DStR 1998, S. 147 <150>; Halaczinsky, in: Simon/Cors/Halaczinsky/Teß, a.a.O., J.6 Rn. 6; Fromm, DStR 2000, S. 1002 f.; Heidemann/Ostertun, ZEV 2002, S. 335; vgl. auch BRDrucks 229/01, S. 15).

Zu dieser Erkenntnis ist auch der Gesetzgeber gelangt. Denn im Entwurf der Bundesregierung vom 25. September 2006 für das Jahressteuergesetz 2007 wird ausgeführt, die jetzige Regelung führe insbesondere bei kurzen Restlaufzeiten zu nicht vertretbaren Bewertungsergebnissen (vgl. BTDrucks 16/2712, S. 87). Dem soll abgeholfen werden, indem ab 1. Januar 2007 grundsätzlich dem Erbbauperpflichteten der Wert von Grund und Boden und dem Erbbauberechtigten der Wert des Gebäudes zugerechnet werden sollen; bei Restlaufzeiten des Erbbaurechts von weniger als 40 Jahren und fehlender Heimfallentschädigung ist vorgesehen, dass der Gebäudewert abhängig von der Restlaufzeit anteilig auf den Erbbauberechtigten und den Erbbauperpflichteten entfällt (vgl. BTDrucks 16/2712, S. 34 f., 87).

164

Das bis Ende 2006 geltende Konzept des Gesetzgebers, lediglich in der Addition der Werte von Erbbaurecht und belastetem Grundstück den Wert des entsprechend bebauten Grundstücks zu erreichen (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 42), geht fehl. Erbbaurecht und Eigentum am Grundstück fallen typischerweise auseinander, so dass im Erb- oder Schenkungsfall nur ausnahmsweise beide übergehen werden. Notwendig ist deshalb eine Bewertung, die jede der beiden Vermögenspositionen in den Blick nimmt und in ihrer Wertrelation zu anderen Vermögensgegenständen möglichst realitätsgerecht abbildet. Dem genügt § 148 BewG in seiner bisherigen Fassung nicht, so dass auch diese Bewertungsvorschrift zu verfassungswidrigen Besteuerungsergebnissen führt.

165

f) Schließlich entspricht auch die Wertermittlung für unbebaute Grundstücke (§ 145 BewG) der Anforderung, die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abzubilden, jedenfalls inzwischen nicht mehr.

166

aa) Zwar ist verfassungsrechtlich unbedenklich, dass sie sich mit einem generellen Prozentanteil vom Bodenrichtwert direkt am gemeinen Wert orientiert, weil auf diese Weise eine relationsgerechte Ermittlung der Bemessungsgrundlage ermöglicht wird. Auch das wegen des vorsichtigen Ansatzes der Bodenrichtwerte durchschnittlich erreichte Bewertungsniveau von rund 70 % der Verkehrswerte (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 Abschnitt I Rn. 7 a und Abschnitt II.1 Rn. 31; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <691>; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a.a.O., S. 9 und 11; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 138 Rn. 27 und § 145 BewG Rn. 8; Halaczinsky, in: Rössler/Troll, a.a.O., § 145 Rn. 22; Kreuziger/Schaffner, a.a.O., § 145 Rn. 19) erscheint als Ergebnis einer typisierenden Bewertung und

167

mit Blick auf den bei Grundbesitz bestehenden, oben unter C. II. 2. a) beschriebenen Wertkorridor verfassungsrechtlich hinnehmbar.

bb) Aufgrund der durch § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG angeordneten, bis Ende 2006 geltenden Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 entspricht die Bewertung jedoch zumindest aktuell nicht mehr den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG. Denn der Gesetzgeber verfehlt damit den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Auftrag, die Vermögensgegenstände mit Gegenwartswerten zu erfassen oder vergangenheitsbezogene Werte entwicklungsbegleitend fortzuschreiben, um eine in der Relation der Vermögenswerte realitätsgerechte Bewertung sicherzustellen (vgl. BVerfGE 93, 165 <173, 176 f.>). Keiner Entscheidung bedarf dabei vorliegend, welche Festschreibungsfrist als unter Gleichheitsgesichtspunkten noch akzeptabel anzusehen wäre. Jedenfalls bei Grundbesitzwerten, die auf einen fast elf Jahre zurückliegenden Zeitpunkt fixiert werden, ist die Grenze überschritten, bis zu der von einer strukturell ausreichend gleichheitsgerechten Ausgestaltung ausgegangen werden kann. Denn die Preisentwicklung auf dem Grundstücksmarkt führt dazu, dass die vergangenheitsbezogenen Werte sowohl die Wertverhältnisse innerhalb der Gruppe der unbebauten Grundstücke nicht mehr in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden als auch nicht mehr den Gegenwartswerten anderer Vermögensgegenstände entsprechen.

168

Für den Grundstücksmarkt typisch haben die Bodenpreise in den letzten Jahren eine nicht unbeträchtliche, regional unterschiedliche Veränderung erfahren (vgl. BRDrucks 229/01, S. 15; Eisele, INF 2002, S. 1 <2>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 Abschnitt II.1 Rn. 4 a; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <695>; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 145 BewG Rn. 8). Das ergibt sich auch aus der Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen im hiesigen Verfahren, nach der die Grundstückspreise vielerorts gefallen sind. Die Erwerber von unbebauten Grundstücken werden daher nicht mehr ihrer durch den Erwerb vermittelten Leistungsfähigkeit entsprechend besteuert, sondern durch die Erbschaftsteuer in ganz unterschiedlichem Umfang belastet, je nachdem, wie sich der Wert des von ihnen erworbenen Grundstücks seit 1. Januar 1996 entwickelt hat.

169

Damit führt die Wertbemessung zu verfassungswidrigen Besteuerungsergebnissen (vgl. Heidemann/Ostertun, ZEV 2002, S. 335 <336>; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <695>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 Abschnitt II.1 Rn. 4 a; Eisele, INF 2002, S. 1 <2>; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 145 BewG Rn. 8). Die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts (§ 145 Abs. 3 Satz 3 BewG) kann dem nicht abhelfen. Zum einen beseitigt sie keine Unterbewertungen, zum anderen verhindert sie nur, dass die Bewertung den gemeinen Wert übersteigt, reduziert den Steuerwert aber lediglich auf 100 %, nicht jedoch auf das durchschnittlich erreichte Bewertungsniveau von rund 70 % der Verkehrswerte.

170

Ein praktisches Bedürfnis für die langjährige Festschreibung der Wertverhältnisse nach § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG ist nicht ersichtlich,

171

denn die Gutachterausschüsse ermitteln die Bodenrichtwerte im Ein- oder Zweijahresturnus (vgl. auch § 196 Abs. 1 Satz 3 BauGB). Es kann also ohne weiteres auf aktuelle Werte zurückgegriffen werden (vgl. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, a.a.O., § 145 Rn. 23). Das entspricht im Übrigen auch der jüngsten Einschätzung des Gesetzgebers, der dementsprechend ab 1. Januar 2007 die Festschreibung aufgeben und die Grundbesitzwerte nach den Wertverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt feststellen lassen will (vgl. Entwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2007, BTDrucks 16/2712, S. 34 f., 86 f.).

g) Jedenfalls derzeit genügen die Bewertungsvorschriften für Grundvermögen damit in allen Teilbereichen nicht den Vorgaben des Gleichheitssatzes und bewirken deshalb bereits auf der Bewertungsebene verfassungswidrige Besteuerungsergebnisse. Mithin ist auch die Erbschaftsbesteuerung der Erwerber von Grundvermögen in nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbarer Weise ausgestaltet. 172

3. Gleiches gilt für die Erbschaftsbesteuerung der Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Das folgt auch hier aus der vom Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 Satz 2, Abs. 5 Satz 2 ErbStG, § 109 Abs. 1 BewG angeordneten Übernahme der Steuerbilanzwerte bei gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 BewG zu schätzenden, nicht börsennotierten Anteilen, mit der auf der Bewertungsebene eine folgerichtige tatbestandliche Ausgestaltung der gesetzgeberischen Belastungsunterscheidung verfehlt wird. 173

a) Bei den zu schätzenden Anteilen führt der Steuerbilanzwertansatz zu Steuerwerten, die im Regelfall deutlich hinter der früheren, bis Ende 1992 angewandten Teilwertbewertung zurückbleiben. Diese Feststellung erschließt sich in ausreichender Klarheit aus der Analyse des Bewertungskonzepts, so dass sie keiner weiteren Verifizierung durch empirisch ermittelte Daten bedarf. 174

Zwar sind nach den gesetzlichen Vorgaben des § 12 Abs. 2 Satz 1 ErbStG - anders als beim Betriebsvermögen - die Ertragsaussichten des Unternehmens zu berücksichtigen. In der Praxis der Finanzbehörden wird das durch das so genannte Stuttgarter Verfahren erreicht, bei dem der Substanzwert des Unternehmens im Wege einer "Übergewinnmethode" um einen die Ertragsaussichten des Unternehmens ausdrückenden Ertragshundertsatz korrigiert wird (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 ErbStG Abschnitt II.4 Rn. 6). 175

Dieses nicht auf eine unmittelbare gesetzgeberische Entscheidung zurückgehende Verwaltungsverfahren dient nach seiner Konzeption aber lediglich der Korrektur des Substanzwerts, der den Ausgangspunkt der Bewertung bildet (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 ErbStG Abschnitt II.4 Rn. 6; Eisele, in: Rössler/Troll, a.a.O., § 11 Rn. 49; Moench/Höll, a.a.O., S. 192) und der sich wegen des Steuerbilanzwertansatzes im Durchschnitt erheblich unter dem Verkehrswert bewegt. Trotz dieser Berücksichtigung der Ertragsaussichten werden gleichwohl durch den vom Gesetzgeber angeordneten Steuerbilanzwertansatz auch für die zu schätzenden Anteile an Kapitalgesellschaften Steuerwerte erzielt, die im Durchschnitt

deutlich unter dem gemeinen Wert liegen. Das entspricht der weitgehend übereinstimmenden Einschätzung in der Literatur (vgl. Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/ Schuck, a.a.O., § 11 BewG Rn. 32; Christoffel, GmbHR 1993, S. 205 <206>; Rödder, DB 1993, S. 2137 <2143>; Rid, in: Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 531 <534 f.>; Hübner, DStR 1993, S. 1656 <1657>; Seer, GmbHR 1999, S. 64 <68>; Becker/ Horn, DB 2005, S. 1081; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>; Jahndorf, StuW 1999, S. 271 <273>; Bippus, DStZ 1998, S. 225 <229>).

b) Darüber hinaus wirkt sich die Übernahme der Steuerbilanzwerte - wiederum parallel zum Betriebsvermögen - für die Anteile an Kapitalgesellschaften in ganz unterschiedlicher Art und Weise aus. Diese Folge ist ebenfalls schon im Bewertungskonzept angelegt und kann daher ohne empirisch ermittelte Datenbasis festgestellt werden. 177

Aufgrund der gesetzlich angeordneten Berücksichtigung der Ertragsaussichten und der Ausgestaltung dieser Anordnung durch das Stuttgarter Verfahren kann es bei besonders ertragstarken Kapitalgesellschaften zu einem deutlich höheren Steuerwert als bei Betriebsvermögen kommen (vgl. Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/ Schuck, a.a.O., Vor § 12 ErbStG Rn. 42), der in Extremfällen sogar den gemeinen Wert im Sinne eines Verkehrswerts übersteigt (vgl. Jülicher, in: Troll/ Gebel/Jülicher, a.a.O., § 12 Rn. 308; Göllert/Ringling, DB 1999, S. 516 <518>). Demgegenüber können anlageintensive, aber ertragschwache Unternehmen sogar noch stärker von der Übernahme der Steuerbilanzwerte profitieren (vgl. Herzig/ Kessler, DStR 1994, Beihefter zu Heft 12, S. 13; Christoffel, GmbHR 1993, S. 205 <207>; Noll, DStR 2002, S. 1699 <1702>; Jülicher, a.a.O., § 12 Rn. 469). 178

Von diesen, vor allem auf die verwaltungsmäßige Umsetzung des § 12 Abs. 2 Satz 1 ErbStG zurückzuführenden Besonderheiten abgesehen gilt auch bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, dass die Gesellschaften in höchst unterschiedlichem Maße in der Lage sind, von den Bilanzierungsmöglichkeiten Gebrauch zu machen. Das bewirkt zwingend eine große Streubreite der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten; auf die Ausführungen zum Betriebsvermögen kann insoweit verwiesen werden. Es ist auch nicht erkennbar, dass diese Streubreite durch die verwaltungstechnische Umsetzung der gesetzlichen Bewertungsvorgaben ausgeglichen werden könnte. So baut beispielsweise das Stuttgarter Verfahren auf der im Vergleich zum gemeinen Wert strukturell uneinheitlichen Ermittlung des Vermögenswerts auf und schreibt sie mithin fort. 179

Im Übrigen bestehen die durch den Steuerbilanzwertansatz verursachten Unterschiede nicht nur innerhalb der Gruppe der nicht börsennotierten Gesellschaftsanteile, deren gemeiner Wert durch Schätzung ermittelt werden muss. Vielmehr führt die für sie angeordnete Übernahme der Steuerbilanzwerte auch zu einer großen Kluft gegenüber den übrigen Anteilen an Kapitalgesellschaften (vgl. Seer, GmbHR 1999, S. 64 <68>; Meincke, ErbStG, a.a.O., § 12 Rn. 4), deren Bewertung anhand des Kurswerts beziehungsweise aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet erfolgt und nach 180

übereinstimmender Einschätzung im Schrifttum darum im Regelfall zu deutlich höheren Werten führt (vgl. Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, a.a.O., Vor § 12 ErbStG Rn. 42 f.; Becker/Horn, DB 2005, S. 1081; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 ErbStG Abschnitt II.4 Rn. 28; Jülicher, a.a.O., § 12 Rn. 306; Binz/Sorg, DStR 1994, S. 993; Flick, DB 1997, S. 844 <845>; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>; Jahndorf, StuW 1999, S. 271 <273>; Moench/Höll, a.a.O., S. 190; Piltz, ZEV 1997, S. 61).

c) Die eine gleichheitsgerechte Annäherung an den gemeinen Wert strukturell verfehlende Bewertung ist nicht durch Vereinfachungserwägungen (vgl. dazu BTDrucks 12/1108, S. 36; BRDrucks 522/91, S. 36) zu rechtfertigen. Denn der gesetzlichen Umsetzung der Belastungsentscheidung fehlt aufgrund der Streubreite der Ergebnisse sowohl die Ausrichtung an der steuerlichen Leistungsfähigkeit als auch die Folgerichtigkeit. Insoweit kann auf die entsprechenden Ausführungen beim Betriebsvermögen Bezug genommen werden. 181

Typisierungserwägungen sind ebenfalls nicht zur Rechtfertigung des Steuerbilanzwertansatzes geeignet. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber für die Anteile an Kapitalgesellschaften das Bewertungsziel des gemeinen Werts selbst festgelegt hat, seine Erreichung für den typisierten Regelfall dann jedoch durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte verhindert. Denn die Struktur der Steuerbilanzwerte mit der Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven bewirkt, dass der Verkehrswert der Vermögenssubstanz nur in Ausnahmefällen abgebildet wird. Das stellt sich als Verzicht auf einen sach- und systemadäquaten Bewertungsmaßstab dar (vgl. Hübner, DStR 1993, S. 1656 <1657>), weil die Bewertung auf realitätsfernen Ausgangsparametern beruht (vgl. Hübner, ZEV 1998, S. 83 <84>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 ErbStG Abschnitt II.4 Rn. 6) und das Bewertungsziel daher systembedingt regelmäßig verfehlt wird (vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 12 ErbStG Abschnitt II.4 Rn. 28; Bippus, DStZ 1998, S. 225 <229>; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>). 182

Dieser Befund ist unmittelbar auf die gesetzlich angeordnete Maßgeblichkeit des Steuerbilanzwerts und nicht auf eine lediglich fehlerhafte verwaltungsmäßige Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben (so aber Daragan, ZErB 2003, S. 11 <12>) zurückzuführen. Denn es ist nicht ersichtlich, dass eine Korrektur der durch die Steuerbilanzwerte verursachten Verwerfungen mittels eines typisierenden und damit praktikablen Verwaltungsverfahrens, wie beispielsweise des Stuttgarter Verfahrens, erreicht werden könnte. 183

d) Da die Schätzung des gemeinen Werts das in der Praxis vorherrschende Bewertungsverfahren ist, schlägt die aus dem Steuerbilanzwertansatz resultierende Verfassungswidrigkeit auf das gesamte Bewertungsgefüge auch bei den Anteilen an Kapitalgesellschaften durch. Wie beim Betriebsvermögen haftet der Bewertung Zufälliges und Willkürliches an. Eine Ermittlung von Werten, die die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden, findet nicht statt (vgl. Hübner, DStR 2001, S. 2193 184

<2195>; Bippus, DStZ 1998, S. 225 <229>; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>; Moench/Höll, a.a.O., S. 190).

Die Bewertung der Anteile an Kapitalgesellschaften führt allein deshalb zu verfassungswidrigen Besteuerungsergebnissen. Daher kann dahinstehen, ob die Gesamtentlastung unter Berücksichtigung der Verschonungsnormen auf der zweiten Ebene der Bemessungsgrundlagenermittlung (§ 13 a ErbStG) und beim Steuersatz (§ 19 a ErbStG) wegen des Entlastungsumfangs eine verfassungswidrige Besserstellung der Erwerber solcher Anteile an Kapitalgesellschaften, die von allen Begünstigungen erfasst werden, gegenüber Erwerbern nicht begünstigten Vermögens bewirkt. 185

Keiner Entscheidung bedarf auch die Frage, ob es - wie das vorlegende Gericht meint (ebenso Spitzbart, a.a.O., S. 196, 202 f.; Meincke, ZEV 2002, S. 493 <495>; Hübner, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, a.a.O., § 13 a ErbStG Rn. 62) - verfassungsrechtlich zu beanstanden ist, dass das Gesetz für die Anwendung der Begünstigungen in §§ 13 a, 19 a ErbStG eine Beteiligungsquote des Erblassers oder Schenkers von mehr als 25 % fordert (§ 13 a Abs. 4 Nr. 3, § 19 a Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ErbStG). Der Gesetzgeber war der Auffassung, mit dieser Beteiligungsgrenze typisierend missbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken zu können, weil eine solche Mindestbeteiligung darauf hinweise, dass der Anteilseigner unternehmerisch in die Gesellschaft eingebunden sei und nicht nur als Kapitalanleger auftrete (vgl. BRDrucks 171/95, S. 157 f.). Das erscheint nicht unplausibel. Denn erst eine Beteiligung von mehr als einem Viertel gewährt die Sperrminorität bei satzungsändernden Beschlüssen nach dem Aktiengesetz und dem GmbH-Gesetz (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AktG, § 53 Abs. 2 GmbHG). 186

Indem der Gesetzgeber allein auf die Beteiligung des Erblassers oder Schenkers abhebt, hat er diesen Anknüpfungspunkt auch nicht aus dem Blick verloren. Immerhin stellt er so den Gleichlauf zwischen Betriebsvermögen und den ihm gleichgestellten Anteilen an Kapitalgesellschaften her, spielt es doch beim Betriebsvermögen für die Begünstigungen der §§ 13 a, 19 a ErbStG ebenfalls keine Rolle, ob durch Erbfall oder Schenkung eine Aufteilung auf mehrere Eigentümer - mit dann gegebenenfalls geringeren Anteilsquoten - erfolgt. Begünstigungsgrund ist die Qualifikation als Betriebsvermögen in der Hand des Erblassers oder Schenkers mit der Zielsetzung, eine Betriebsfortführung zu ermöglichen und Investitionsanreize zu setzen. Nicht wesentlich anders dürfte die Situation bei unternehmerischen Einfluss indizierenden Anteilen an Kapitalgesellschaften sein; dies gilt selbst dann, wenn durch die erb- oder schenkweise Übertragung eine Zersplitterung erfolgt, zumal der Nachversteuervorbehalt der § 13 a Abs. 5, § 19 a Abs. 5 ErbStG besteht. 187

4. Schließlich verstößt auch die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen gegen die aus dem Gleichheitssatz folgenden Anforderungen und führt deshalb zu Besteuerungsergebnissen, die mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sind. 188

a) Während für die Bewertung von Wohnteil und Betriebswohnungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe gemäß § 143 Abs. 1 BewG die Bewertungsvorschriften 189

für das Grundvermögen gemäß §§ 146 bis 150 BewG gelten, die sich am gemeinen Wert als Wertkategorie orientieren, ist für den Betriebsteil der Ertragswert als Bewertungsziel vorgegeben. An dieser der früheren Einheitsbewertung des Betriebsteils zugrunde liegenden Konzeption (vgl. BVerfGE 41, 269 <280>; 93, 165 <176>) hat der Gesetzgeber auch durch die gesetzliche Neuregelung im Jahre 1996 nichts geändert (vgl. BTDrucks 390/96, S. 44). So verweist § 142 BewG in seinem Absatz 1 ausdrücklich auf die für die frühere Rechtslage maßgebliche Bewertungsvorschrift des § 36 BewG und bestimmt als Wert des Betriebsteils entweder standardisierte Ertragswerte in Absatz 2 oder den Einzelertragswert nach Absatz 3, der sich gemäß § 142 Abs. 1 Satz 2 BewG aus dem 18,6fachen des Reinertrags des Betriebs ergibt.

Dass die Bewertung des Betriebsteils nicht am Wertmaßstab des gemeinen Werts, sondern am Ertragswert ausgerichtet ist, stellt einen Verstoß gegen die Pflicht des Gesetzgebers zur folgerichtigen Ausgestaltung der Belastungsentscheidung dar und ist deswegen mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Denn mit dem Bewertungsziel des Ertragswerts als eigenständiger Wertkategorie neben dem gemeinen Wert wird bereits strukturell eine Erfassung der im Vermögenszuwachs liegenden Steigerung der Leistungsfähigkeit des Erben oder Beschenkten verfehlt, die sich aufgrund der Erbschaftsteuer zugrunde liegenden gesetzgeberischen Konzeption gerade nach dem bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis, nicht aber allein nach dem vermittels der Vermögenssubstanz erzielbaren Ertrag bemisst (vgl. oben C. I. 3.). Hiervon zu unterscheiden - und beim Betriebsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nicht vorgesehen - sind bloße Ertragswertmethoden, die für bestimmte Vermögensarten gegebenenfalls zur typisierenden Ermittlung des gemeinen Werts herangezogen werden können. Als erbschaftsteuerliche Verschonungsmaßnahme ist die Wahl des Ertragswerts als Wertmaßstab jedoch ungeeignet, weil sie bereits auf der Bewertungsebene ansetzt und so eine in ihrer Relation realitätsgerechte Erfassung der Vermögenswerte von vornherein verhindert.

190

b) Für die Bewertung von Wohnteil und Betriebswohnungen bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen gilt das beim Grundvermögen zu §§ 146, 147 BewG Gesagte entsprechend. Die dort festgestellten verfassungsrechtlichen Mängel führen auch hier schon auf der Bewertungsebene zu Verstößen gegen den Gleichheitssatz.

191

c) Hinzu kommt, dass der Wert der mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden nicht in entsprechendem Umfang gekürzt wird, obwohl der sich aus Betriebsteil, Wohnteil und Betriebswohnungen zusammensetzende Grundbesitzwert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 144 BewG) im Durchschnitt lediglich rund 10 % des Verkehrswerts erreicht. Diese Verhältniszahl hat das Bundesministerium der Finanzen in der mündlichen Verhandlung vor dem vorliegenden Gericht bestätigt und in seiner ergänzenden Stellungnahme gegenüber dem Bundesverfassungsgericht anhand der im agrarpolitischen Bericht der Bundesregierung aus dem Jahre 2001 dargestellten Erhebungen untermauert. Auch in der Literatur wird - soweit ersichtlich einhellig - von ihr ausgegangen (vgl. Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 13 a Rn. 30; Engel, DStZ 2003, S. 75; ders.,

192

in: Leingärtner, a.a.O., Kap. 96, Rn. 11). Eine Kürzung der Schulden kommt nur gemäß § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG in Betracht, wenn der Erwerber neben dem niedrigen land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert noch in den Genuss der Vergünstigungen des § 13 a ErbStG (Freibetrag und Bewertungsabschlag) kommt. Er kann sich den ungekürzten Schuldenabzug jedoch erhalten, indem er gemäß § 13 a Abs. 6 ErbStG auf diese Vergünstigungen verzichtet.

Der Abzug der Schulden mit ihrem Verkehrswert führt zu einem überproportionalen Verrechnungs- oder Begünstigungseffekt, durch den der "Nettowert" des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Vergleich zu mit dem gemeinen Wert bewerteten Vermögen weiter abgesenkt wird. Außerdem kann es zu einem Schuldenüberhang kommen. Es liegt auf der Hand, dass bei einem Wertansatz von 10 % des Verkehrswerts für das landwirtschaftliche Vermögen die mit ihrem Nennwert zu berücksichtigenden Schulden häufig den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert übersteigen, mithin erbschaftsteuerlich ein negativer Saldo entsteht, obwohl sich bei Betrachtung der Verkehrswerte von Betrieb und Schulden ein positiver Saldo ergibt (vgl. Bundesministerium für Verbraucherschutz, Ernährung und Landwirtschaft, Ernährungs- und agrarpolitischer Bericht der Bundesregierung 2003, S. 127, Tabelle 38, wonach die Geldschulden durchschnittlich rund 16 % des aktiven Bilanzvermögens der landwirtschaftlichen Haupterwerbsbetriebe betragen). Dann aber können andere Vermögensgegenstände ganz oder teilweise erbschaftsteuerfrei erworben werden, die vom Begünstigungszweck der Regelungen nicht erfasst sind und für die die Entlastung nicht auf einer erkennbaren Entscheidung des Gesetzgebers beruht.

193

d) Aufgrund dieser umfassenden Mängel auf der Bewertungsebene kann zum einen dahinstehen, ob die geltenden Bewertungsvorschriften für den Betriebsteil land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auch deswegen mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sind, weil die im Regelfall des § 142 Abs. 2 BewG ermittelten standardisierten Ertragswerte in den alten Bundesländern wie beim land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert insgesamt durchschnittlich nur etwa 10 % des gemeinen Werts erreichen (vgl. Engel, DStZ 2003, S. 75 <76>; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 142 Rn. 20; beide weisen für die neuen Bundesländer deutlich höhere Verhältniszahlen von durchschnittlich rund 25 % bzw. 40 % bis 50 % aus).

194

Selbst wenn der Gesetzgeber eine verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Bewertung anordnen und das Ergebnis, dass der Betriebsteil nur mit einem geringen Bruchteil des gemeinen Werts berücksichtigt würde, auf der zweiten Ebene der Bemessungsgrundlagenermittlung durch spezielle Verschonungsnormen erreichen würde, wäre eine Rechtfertigung durch die derzeit erkennbaren Lenkungsziele zweifelhaft. Der Gesetzgeber wollte bei der gesetzlichen Regelung des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwerts nach §§ 138, 140 bis 144 BewG Überbewertungen vermeiden und Ertragsunsicherheiten berücksichtigen (vgl. BRDrucks 390/96, S. 44, 49; BTDrucks 13/5952, S. 27 f.). Die Gefahr der Überbewertung tritt im derzeitigen Regelungskonzept insbesondere dadurch ein, dass trotz Ertragsunsicherheiten feste Ertragswerte für einen künftigen, mehrere Jahre umfassenden Zeitraum bestimmt

195

sind. Dem wäre mit einer Bewertung in Annäherung an den gemeinen Wert aber ohnehin weitgehend abgeholfen. Soweit in der Gesetzesbegründung auf die Gemeinwohlbindung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens abgestellt wird (vgl. BT-Drucks 13/5952, S. 27), ist schon nicht erkennbar, inwieweit diese sich nicht bereits im gemeinen Wert abbildet.

Zum anderen bedarf auch das Ineinandergreifen der Bewertungsregeln mit den Steuerverschonungsnormen der §§ 13 a, 19 a ErbStG keiner vertieften Prüfung. Bereits der Ansatz des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwerts nach § 12 Abs. 3 ErbStG in Verbindung mit § 138 Abs. 2, §§ 140 bis 144 BewG und die Privilegierungen des § 13 a ErbStG (sachbezogener Freibetrag und Bewertungsabschlag) bewirken zusammen, dass der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Wege von Erbschaft oder Schenkung in der Regel keine Steuer mehr auslöst. Das Bundesministerium der Finanzen hat in seiner ergänzenden Stellungnahme ausgeführt, eine Überprüfung anhand der Angaben über die Testbetriebe im agrarpolitischen Bericht der Bundesregierung aus dem Jahre 2001 habe ergeben, dass sich in den Fällen, in denen ausschließlich Betriebe der Land- und Forstwirtschaft übertragen würden, keine festzusetzende Erbschaftsteuer mehr ergebe. Das entspricht auch der Einschätzung in der Literatur (vgl. Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a.a.O., § 13 a Rn. 30; Engel, DStZ 2003, S. 75 <76>; Hübner, in: Viskorf/Glier/Hübner/ Knobel/Schuck, a.a.O., § 13 a Rn. 57; Moench/Höll, a.a.O., S. 175).

196

Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte durch die Erstreckung der Begünstigungen des § 13 a ErbStG auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe der Generationenwechsel erleichtert und sichergestellt werden, dass Kleinbetriebe und bäuerliche Familienbetriebe regelmäßig nicht durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet werden und größere Betriebe eine deutliche Reduzierung der Steuerlast erfahren (vgl. BRDrucks 390/96, S. 44). Aus den Auswertungen des agrarpolitischen Berichts der Bundesregierung durch das Bundesministerium der Finanzen ergibt sich jedoch, dass sogar beim Erwerb eines Betriebs mit einem Gewinn von mehr als 100.000 Euro pro Jahr, 140 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche und einem Verkehrswert von 2,7 Millionen Euro keine Erbschaftsteuer anfallen würde. Ob eine derart weitreichende Entlastung von der gesetzgeberischen Entscheidung noch gedeckt und in der erforderlichen Weise gerechtfertigt ist, kann hier offen bleiben. Gleiches gilt für die Möglichkeit, bei Schuldenüberhang und Verzicht auf die Privilegierungen des § 13 a ErbStG weiteres Vermögen ganz oder teilweise erbschaftsteuerfrei zu erwerben.

197

### III.

§ 19 Abs. 1 ErbStG ist demnach mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Denn er bestimmt einheitliche Steuersätze für alle Fälle des Erwerbs von Todes wegen oder durch Schenkung, obwohl die Vorschriften über die Ermittlung des Werts des steuerpflichtigen Erwerbs den Anforderungen des Gleichheitssatzes nicht genügen. In nach

198

der Zahl der betroffenen Steuerpflichtigen ebenso wie von ihrer wirtschaftlichen Bedeutung her wesentlichen Teilbereichen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts werden die übertragenen Vermögenswerte nicht in Annäherung an den gemeinen Wert erfasst und zudem sowohl innerhalb einzelner als auch im Vergleich verschiedener Vermögensarten in ihrer Relation zueinander nicht realitätsgerecht in der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgebildet. Die Entscheidung des Gesetzgebers, die durch den Erwerb erhöhte finanzielle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu belasten, ist daher nicht belastungsgleich und nicht folgerichtig umgesetzt.

## D.

### I.

Dem Gesetzgeber stehen mehrere Möglichkeiten zur Verfügung, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen, so dass die zur Prüfung gestellte Vorschrift nicht für nichtig, sondern lediglich für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar zu erklären ist (vgl. BVerfGE 114, 1 <70>; stRspr). 199

Zwar ist der Gesetzgeber, sofern er die derzeitige Belastungsgrundentscheidung beibehält, verfassungsrechtlich gehalten, sich auf der Bewertungsebene einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel zu orientieren. In der Wahl der Wertermittlungsmethoden für die einzelnen Arten von Vermögensgegenständen ist er jedoch grundsätzlich frei; es muss lediglich gewährleistet sein, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. 200

Weiterhin ist es dem Gesetzgeber unbenommen, bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe in einem zweiten Schritt der Bemessungsgrundlagenermittlung mittels Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände – gegebenenfalls auch sehr weitgehend - zu begünstigen. Solche Normen müssen allerdings den allgemein für Regelungen zur außerfiskalischen Lenkung oder Förderung geltenden verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen. Insbesondere müssen die Lenkungszwecke von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen, der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt und die Lenkungszwecke gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Erforderlich ist deshalb, dass die Begünstigungswirkungen ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten. 201

Schließlich kann der Gesetzgeber auch mittels Differenzierungen beim Steuersatz eine steuerliche Lenkung verfolgen, für die ebenfalls die verfassungsrechtlichen Vorgaben an außerfiskalische Lenkungs- und Förderungsnormen gelten. 202

### II.

Die Unvereinbarkeitserklärung hat grundsätzlich zur Folge, dass die betroffenen Normen in dem sich aus dem Tenor ergebenden Umfang nicht mehr angewendet werden dürfen. Im vorliegenden Fall ist es jedoch geboten, ausnahmsweise die weitere Anwendung des geltenden Erbschaftsteuerrechts bis zur gesetzlichen Neurege- 203

lung zuzulassen. Für die Vergangenheit ergibt sich das aus den Erfordernissen einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend abgeschlossenen Veranlagung (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>). Das vorlegende Gericht kann seiner Entscheidung im Ausgangsfall deshalb das geltende Erbschaftsteuerrecht zugrunde legen. Die Weiteranwendung bis zur Neuregelung ist erforderlich, um für die Übergangszeit einen Zustand der Rechtsunsicherheit, der insbesondere die Regelung der lebzeitigen Vermögensnachfolge während dieser Zeit erschweren könnte, zu vermeiden (vgl. BVerfGE 61, 319 <356>; 92, 53 <74>; 107, 133 <149>).

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen.

204

Papier	Steiner	Hohmann-Dennhardt
Hoffmann-Riem	Bryde	Gaier
Eichberger		Schluckebier

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Ersten Senats vom 7. November 2006 -  
1 BvL 10/02**

**Zitiervorschlag** BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 7. November 2006 -  
1 BvL 10/02 - Rn. (1 - 204), [http://www.bverfg.de/e/  
ls20061107\\_1bvl001002.html](http://www.bverfg.de/e/ls20061107_1bvl001002.html)

**ECLI** ECLI:DE:BVerfG:2006:ls20061107.1bvl001002