

Schemmel, Lothar

Research Report

Erbschaftsteuer und Grundgesetz: Stellungnahme für das Bundesverfassungsgericht

KBI Sonderinformation, No. 46

Provided in Cooperation with:

DSi - Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V., Berlin

Suggested Citation: Schemmel, Lothar (2005) : Erbschaftsteuer und Grundgesetz: Stellungnahme für das Bundesverfassungsgericht, KBI Sonderinformation, No. 46, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/45396>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

KARL-BRÄUER-INSTITUT
des Bundes der Steuerzahler e. V.

ANALYSEN·ARGUMENTE·ANSTÖSSE

Erbschaftsteuer und Grundgesetz

**Stellungnahme
für das Bundesverfassungsgericht**

Sonderinformation 46

Januar 2005

Bearbeitung
Diplom-Volkswirt Lothar Schemmel

Karl-Bräuer-Institut
des Bundes der Steuerzahler e. V.
Berlin, Französische Straße 9-12
Telefon: 030/259396-32
E-Mail: kbi@steuerzahler.de
Internet: <http://www.karl-braeuer-institut.de>

Vorbemerkung

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Bund der Steuerzahler erneut Gelegenheit gegeben, sich in einem Verfahren als Sachverständiger zu äußern. Auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand stehen diesmal die Bewertungs- und Tarifvorschriften der Erbschaftsteuer. Der Bundesfinanzhof ist nämlich der Ansicht, dass diese Regelungen verfassungswidrig sind, und hat seine Bedenken dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt. Der Bundesfinanzhof hält es für unzulässig, dass die Vermögensarten unterschiedlich bewertet, aber einem einheitlichen Steuersatz unterworfen werden. Konkret wendet er sich gegen den zu niedrigen Ansatz von Grund- und Betriebsvermögen, der seines Erachtens gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt.

Aus der Stellungnahme für das Bundesverfassungsgericht, die im Karl-Bräuer-Institut verfasst wurde, ist die vorliegende Sonderinformation entstanden. Sie gibt die Stellungnahme nahezu vollständig im Wortlaut wieder. Die Abweichungen beschränken sich auf zusätzliche Fußnoten erläuternder Art und auf einige redaktionelle Änderungen des Textes. Zudem werden die in der Stellungnahme herangezogenen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts auch mit den Fundstellen im Bundessteuerblatt zitiert, sofern sie dort wiedergegeben werden. Die Literaturangaben sind auf ein Minimum beschränkt, weil der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss auf die einschlägigen Veröffentlichungen hingewiesen und die am häufigsten vorgebrachten Kritikpunkte genannt hat. Zudem setzt sich die Stellungnahme mit diesen Punkten im Einzelnen auseinander. Schließlich wurden die Ergebnisse der Stellungnahme für die vorliegende Veröffentlichung in einem abschließenden Abschnitt zusammengefasst.

Sollte das Bundesverfassungsgericht die Vorlage des Bundesfinanzhofs für zulässig erachten und über die Bewertung von Erbschaften und Schenkungen urteilen, kommt dieser Entscheidung eine richtungweisende Bedeutung zu. Schließt sich nämlich das Bundesverfassungsgericht den Bedenken des Bundesfinanzhofs an und erklärt die geltende Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen für verfassungswidrig, droht eine erhebliche Verschärfung der erbschaftsteuerlichen Belastung dieser Vermögensarten. An politischen Initiativen mit dieser Zielsetzung fehlt es nicht; das Land Schleswig-Holstein hat sogar bereits einen entsprechenden Gesetzentwurf vorgelegt. Bei einer solchen Entscheidung ist es keines-

wegs zwingend, dass sich die Länder ein höheres Erbschaftsteueraufkommen verschaffen. Dies wäre dadurch zu erreichen, dass eine schematische Gleichbehandlung aller Vermögensarten mit einer Senkung der Steuersätze und einer Anhebung der Freibeträge verbunden würde.

Allerdings hätte eine Entscheidung, die den Bedenken des Bundesfinanzhofs stattgibt, nicht nur Bedeutung für die Erbschaftsteuer, sondern auch für weite Bereiche des Steuerrechts und der Steuerpolitik. Die differenzierende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Gleichheitssatz würde zumindest in ihrer Reichweite in Frage gestellt. Der Steuergesetzgeber könnte dadurch ermutigt werden, den Unterschieden in der steuerlichen Leistungsfähigkeit allgemein weniger Beachtung zu schenken. Viele Steuerzahler würden sich ungerecht behandelt fühlen, die Zahl der Rechtsstreitigkeiten würde zunehmen. Zudem würden dem Gesetzgeber Anreize für Steuererhöhungen gegeben.

Beurteilt das Bundesverfassungsgericht das geltende Bewertungsrecht hingegen nicht als verfassungswidrig, bliebe es wohl zumindest grundsätzlich bei den gegenwärtig geltenden Bewertungsvorschriften. Dafür hat sich der Bund der Steuerzahler in seiner Stellungnahme für das Bundesverfassungsgericht eingesetzt. Er hat dargelegt, dass es eine ganze Reihe guter Gründe dafür gibt, das bestehende Bewertungsrecht für verfassungsgemäß zu erachten und deshalb an ihm festzuhalten. Von Ausnahmen wie dem politischen Wahlrecht abgesehen, wo jede Stimme das gleiche Gewicht besitzen muss, darf sich Gerechtigkeit nicht in schematischer Gleichbehandlung erschöpfen. Wenn derart erhebliche und spezifische Unterschiede in der Ertragsfähigkeit bestehen wie zwischen dem Grund- und dem Betriebsvermögen einerseits und den übrigen Vermögensarten andererseits, muss die Gleichbehandlung ihnen Rechnung tragen oder sie wird zur höchst ungerechten Gleichmacherei. Dem Gleichbehandlungsgrundsatz sollte deshalb auch weiterhin die Forderung nach einer steuerlichen Gleichbehandlung entnommen werden, die ihren Sinn und ihre Grenze aus der Steuergerechtigkeit im Sinne einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bezieht.

Inhaltsübersicht

	Seite
1. Anlass der Stellungnahme: Äußerung des Bundes der Steuerzahler als Sachverständiger im Vorlageverfahren zur Erbschaftsbesteuerung	3
2. Inhalt der Vorlage	3
3. Zweifel an der Zulässigkeit der Vorlage	5
4. Keine durchschlagende Begründung der Vorlage	8
4.1 Bewertung des Grundvermögens nicht verfassungswidrig	10
4.1.1 Ertragswertverfahren verfassungsgemäß	10
4.1.2 Unterschiedliche Bewertung bei einheitlichem Tarif: Berücksichtigung unterschiedlicher Ertragsfähigkeit	15
4.1.3 Eigennutzung: Objektives Merkmal des Grundvermögens	16
4.1.4 Marktpreise: Untauglich zur Erfassung der Ertragsfähigkeit	17
4.1.5 Bewertungsniveau: Höherbewertung beeinflusst Mieten	23
4.1.6 Ertragsbewertung keine Lenkungsregelung	24
4.1.7 Steuerwertniveau: Ungleichmäßigkeit nur im Hinblick auf den Veräußerungspreis, nicht im Verhältnis zum Ertragswert	25
4.1.8 Unterbewertungen in der Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung: Ursachen nicht feststellbar	26
4.2 Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens verfassungsgemäß	27
4.3 Sonderbewertung des Betriebsvermögens zulässig	27
4.4 Beschränkung des Schuldenabzugs nicht zu begründen	31
5. Bewertung im Revisionsfall nicht überzeugend	31
6. Ergebnis	33

1. Anlass der Stellungnahme: Äußerung des Bundes der Steuerzahler als Sachverständiger im Vorlageverfahren zur Erbschaftsbesteuerung

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Bund der Steuerzahler Gelegenheit gegeben, sich als Sachverständiger zu dem Verfahren zu äußern, in dem der Bundesfinanzhof eine Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit zentraler Vorschriften der Erbschaftsteuer begehrt¹. Dabei soll auch Stellung genommen werden zur Zulässigkeit der Vorlage.

2. Inhalt der Vorlage

Der Bundesfinanzhof hält den Tarif der Erbschaftsteuer² in Verbindung mit einer Reihe von Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes³ für verfassungswidrig. Die monierten Vorschriften betreffen die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen beim Betriebsvermögen, bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, bei Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie beim Grundvermögen (= Privatgrundstücke). Wegen der gleichheitswidrigen Gestaltung dieser Vorschriften verstößt, so der Bundesfinanzhof, die Anwendung eines einheitlichen Steuertarifs auf alle Erwerbsvorgänge gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Der Bundesfinanzhof hat deshalb gemäß Art. 100 Abs. 1 GG die genannten Vorschriften der Erbschaftsteuer dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt⁴.

Der Vorlage liegt ein Erbschaftsteuerfall zu Grunde, in dem die Erbin eine Eigentumswohnung, ein Bankguthaben und eine Steuergutschrift geerbt hat. Strittig ist die erbschaftsteuerliche Behandlung der Eigentumswohnung. Deren Übertragung auf die Erblasserin konnte zu Lebzeiten nicht abgeschlossen werden; zwar wurde die Auflassung erklärt und der Antrag auf Eigentumsumschreibung beim Grundbuchamt gestellt, die Erblasserin verstarb jedoch vor der Umschreibung.

1 *Bundesverfassungsgericht*, Erster Senat, Schreiben vom 15.12.2003 mit Hinweis auf § 27a Bundesverfassungsgerichtsgesetz. Das Verfahren zur Erbschaftsteuer ist unter dem Aktenzeichen 1 BvL 10/02 anhängig.

2 § 19 Abs. 1 ErbStG.

3 Es handelt sich um § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 (Definition und Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs), § 12 (Bewertung), § 13a (Ansatz von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften), § 19a (Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften) sowie um die Vorschriften des Bewertungsgesetzes, auf die in § 12 Bezug genommen wird. Die Vorlage bezieht sich auf die genannten Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997.

4 *Bundesfinanzhof*, Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl II, S. 598 ff.

Das *Finanzamt* ging davon aus, dass die Erbin einen *Eigentumsverschaffungsanspruch*⁵ der Erblasserin an der Eigentumswohnung erworben hat. Es setzte diesen Anspruch mit dem gemeinen Wert an, den es auf 343 000 DM bezifferte. Dies entspricht dem Betrag, den die Erblasserin für den Erwerb der Wohnung gezahlt hatte. Demgegenüber nahm das *Finanzgericht* an, dass die Erblasserin ein *Anwartschaftsrecht*⁶ an der Eigentumswohnung besessen und vererbt hat, und bewertete dieses mit dem Bedarfswert in Höhe von 127 000 DM. Das Anwartschaftsrecht dürfe – so das Finanzgericht – jedenfalls mit keinem höheren Wert angesetzt werden als das mit dem Bedarfswert anzusetzende Vollrecht. Das Finanzgericht ordnete die Zulassung der Revision an, weil der Rechtssache grundsätzliche Bedeutung zukomme: *„Die Entscheidung der Frage, ob Nachlassgegenstand im Streitfall der Eigentumsverschaffungsanspruch (mit seinem gemeinen Wert) bzw. das Anwartschaftsrecht (mit dem Grundstücks-wert) ist (...), berührt das Interesse der Gesamtheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts (...).“*⁷

Wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, beabsichtigt der Bundesfinanzhof die Revisionsfrage zu Gunsten des Eigentumsverschaffungsanspruchs zu entscheiden⁸. Dieser müsse mit dem gemeinen Wert angesetzt werden, weil es sich bei ihm nicht um Grundbesitz im Sinne des § 19 Erbschaftsteuergesetz handele.

Der Bundesfinanzhof hat allerdings das Verfahren auf der Grundlage dieses Befundes nicht beendet, sondern hat seine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die unterschiedliche Bewertung der Vermögensarten im Erbschaftsteuerrecht dem Bundesverfassungsgericht vorgetragen. Er bezeichnet diese Bedenken als maßgeblich für seine Entscheidung. *Im Falle der Gültigkeit* der monierten Vorschriften müsse er nämlich die Klage der Erbin unter Aufhebung der Vorentscheidung (des Finanzgerichts) abweisen. Die Erbin hätte somit die Bewertung der noch nicht vollends übertragenen Eigentumswohnung mit dem gemeinen Wert endgültig hinzunehmen. *Bei Ungültigkeit* dieser Vorschriften müsse hingegen entweder von einer Steuerfestsetzung abgesehen oder das Ausgangsverfahren ausgesetzt werden, bis der Gesetzgeber die Vorschriften über den Steuersatz neu geregelt habe.

5 Vgl. *H. Putzo*, Kommentar zu § 433 BGB, Rdnr. 16 ff., in: *Palandt*, Bürgerliches Gesetzbuch, 64. Aufl., 2005, S. 630.

6 Vgl. *P. Bassenge*, Kommentar zu § 925 BGB, Rdnr. 23 ff., ebenda, S. 1426.

7 *FG Baden-Württemberg* v. 10.5.1999, 9 K 317/98, in: *Entscheidungen der Finanzgerichte* 18/00, S. 1019 f.

8 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 615 f.

3. Zweifel an der Zulässigkeit der Vorlage

Die Vorlage des Bundesfinanzhofs zu Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes ist nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler unzulässig⁹.

Für die *Entscheidung in der Revisionsfrage* „Eigentumsverschaffungsanspruch oder Anwartschaftsrecht?“ kommt es auf die *Gültigkeit* der beanstandeten Bewertungsvorschriften nicht an. Wie der Bundesfinanzhof ausführt, liegt – jedenfalls für ihn – im vorliegenden Fall zweifelsfrei ein Eigentumsverschaffungsanspruch vor. Bei dieser höchstrichterlichen Entscheidung bleibt es, unabhängig davon, wie das Bundesverfassungsgericht die Bewertung von Grundvermögen beurteilt. Die Vorlagefrage ist insoweit auch nicht *entscheidungserheblich*. Denn die Entscheidung, dass im vorliegenden Fall ein Eigentumsverschaffungsanspruch erworben wurde, hängt nicht logisch zwingend von der Gültigkeit der bewertungsrechtlichen Vorschriften ab. Der Eigentumsverschaffungsanspruch kann, wie die Ausführungen des Bundesfinanzhofs belegen, dem Sachvermögen zugeordnet werden, ohne Bezug auf die Bewertungsvorschriften zu nehmen.

Indes beabsichtigt der Bundesfinanzhof, in der Sache selbst zu entscheiden, weil weitere Tatsachenfeststellungen und damit eine Zurückverweisung an das Finanzgericht offenbar nicht erforderlich sind. Zur Festsetzung bzw. Bestätigung der vom Finanzamt festgesetzten Erbschaftsteuer muss der Bundesfinanzhof allerdings jene Vorschriften anwenden, deren Verfassungsmäßigkeit er bezweifelt. Unter diesem Aspekt scheint es auf die Gültigkeit dieser Vorschriften anzukommen. Sie scheinen zudem entscheidungserheblich zu sein, denn die Entscheidungsformel hängt von ihrer Gültigkeit ab.

Zu bedenken ist jedoch, dass die verfassungsgerichtliche Prüfung keinen Einfluss auf die steuerrechtliche Würdigung des Ausgangsfalles haben dürfte. Dies ist dann offensichtlich, wenn das Bundesverfassungsgericht in der Verknüpfung von unterschiedlichen Bewertungen und einheitlichem Steuersatz *keine* verfassungswidrige Ungleichbehandlung erblickt. Dann bleibt es nämlich bei der Entscheidung, die der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss vorgezeichnet hat. Der Eigentumsverschaffungsanspruch müsste wie vom Finanzamt an-

⁹ Vgl. zur Zulässigkeit der konkreten Normenkontrolle *W. Meyer*, Kommentar zu Art. 100 GG, Anm. 8 ff., insbes. Anm. 23–25, in: *I. v. Münch, P. Kunig*, Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 3. Aufl. 1996, S. 749 f.

geordnet und vom Bundesfinanzhof bestätigt mit dem gemeinen Wert angesetzt werden und würde in dieser Höhe dem gegenwärtig geltenden Tarif der Erbschaftsteuer unterliegen. Die Klage würde unter Aufhebung der Vorentscheidung abgewiesen.

Aber auch dann, wenn das Bundesverfassungsgericht wider Erwarten befinden sollte, dass die Bewertung der Vermögensarten bei der Erbschaftsteuer gleichheitswidrig gestaltet ist, dürfte dies die Bewertung des Eigentumsverschaffungsanspruchs nicht berühren. Dies ergibt eine Betrachtung der Handlungsmöglichkeiten, die dem Gesetzgeber für eine verfassungskonforme Neuregelung zur Verfügung stehen. Der Gesetzgeber könnte bei weiterhin einheitlichem Tarif

- entweder an der Bewertung von Sach- und Geldvermögen mit dem gemeinen Wert festhalten und Grundvermögen, Betriebsvermögen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen künftig höher bewerten (*erster Fall*),
- oder aber einen Bewertungsabschlag bei Sach- und Geldvermögen einführen, mit dem die Bewertung dieser Vermögen an ein gemeinsames Bewertungsniveau mit den übrigen Vermögensarten angepasst wird (*zweiter Fall*).

Im ersten Fall – erhöhte Bewertung von Grundvermögen, Betriebsvermögen sowie land- und forstwirtschaftlichem Vermögen – bliebe die Bewertung der übrigen Vermögensarten unverändert. Das Sachvermögen einschließlich der Eigentumsverschaffungsansprüche und das Geldvermögen würden weiterhin mit dem Verkehrswert angesetzt.

Diese Vermögensarten könnten indes *mittelbar* davon berührt werden, dass Grund- und Betriebsvermögen höher bewertet werden. Voraussetzung wäre allerdings, dass die Mehreinnahmen aus der Höherbewertung für eine allgemeine Senkung des Erbschaftsteuertarifs verwendet werden. Ein solcher Ausgleich innerhalb der Erbschaftsteuer würde dazu beitragen, die überhöhte Steuerbelastung abzubauen und den Standort Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb zu stärken. Eine allgemeine Tarifsenkung würde aber auf erheblichen politischen Widerstand stoßen. Sie liefe nämlich den Bestrebungen zuwider, die Erbschaftsteuer stärker anzuspannen und ihr Aufkommen zu erhöhen¹⁰. Deshalb kann nicht mit der

10 Ein Gesetzentwurf des Landes *Schleswig-Holstein* zur Neuregelung der Erbschaftsteuer liegt bereits vor (BR-Drs. 422/04 v. 21.5.2004). Der Finanzminister dieses Landes hat dafür plädiert, die Erbschaftsteuer stärker zum Zwecke der Vermögensumverteilung einzusetzen. Vgl. *Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein*, Finanzminister Ralf Stegner: Erbschaftsteuer ist auch ein Instrument sozialer Gerechtigkeit, Presseinformation v. 4.4.2002. Von Seiten der SPD, der Grünen und der Gewerkschaften wird seit längerem eine Verschärfung der Erbschaftsteuer gefordert. Vgl. zum Beispiel: *SPD*, Leitantrag A 1: Unser Weg in die Zukunft, Beschluss des SPD-Parteitag in Bochum vom 19.11.2003, S. 18

erforderlichen Bestimmtheit angenommen werden, dass eine Höherbewertung von Grund- und Betriebsvermögen mittelbar Änderungen auch beim Ansatz und der Belastung des Sach- und Geldvermögens nach sich ziehen würde.

Im zweiten Fall – Abschläge bei der Bewertung der übrigen Vermögensarten – gelten ähnliche Überlegungen. Zwar würden diese Abschläge zum Abbau der überhöhten Steuerbelastung beitragen und wären deshalb standortpolitisch von Vorteil. Jedoch würden die Abschläge gerade denjenigen Vermögensarten zu Gute kommen, deren Bewertung nicht beanstandet wird. Obendrein würden die Abschläge das Aufkommen der Erbschaftsteuer schmälern. Beides dürfte den politischen Widerstand derjenigen Parteien und Gruppierungen hervorrufen, die eine Verschärfung der Erbschaftbesteuerung anstreben. Deshalb kann man nicht sicher sein, dass der Gesetzgeber solche Abschläge beschließt. Würde er aber die Entlastungen bzw. die Mindereinnahmen aus den Abschlägen mit einer *allgemeinen* Verschärfung des Erbschaftsteuertarifs ausgleichen, hätte dies zur Folge, dass Geld- und Sachvermögen ebenso hoch wie heute belastet würden, im ungünstigsten Falle sogar höher als nach geltendem Recht.

Aufgrund dieser Erwägungen ist davon auszugehen, dass eine Verfassungswidrigerklärung der beanstandeten Bewertungsvorschriften das Sachvermögen (einschließlich der Eigentumsverschaffungsansprüche) und das Geldvermögen nicht berührt. *Nicht unmittelbar*, weil Erwerbe, die zum Sach- oder Geldvermögen gehören, unverändert mit dem Verkehrswert angesetzt würden. *Und auch mittelbar nicht*, weil sowohl eine allgemeine Tarifsenkung als auch Abschläge bei der Bewertung von Sach- und Geldvermögen als Bestandteile einer verfassungskonformen Neuregelung zwar durchaus vorstellbar sowie finanz- und wirtschaftspolitisch sinnvoll sind, aber angesichts des politischen Drucks, die Erbschaftbesteuerung zu verschärfen, wahrscheinlich nicht ergriffen oder aber durch Änderungen des Tarifs (über-) kompensiert würden. Die Erbschaftsteuer kann deshalb im Vorlagefall ohne Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vorlage des Bundesfinanzhofs festgesetzt werden.

Der Bund der Steuerzahler erkennt keine anderen Gründe für eine verfassungsgerichtliche Prüfung der beanstandeten Vorschriften. Da die gerügten Differenzierungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vom Gesetzgeber beabsichtigt und im Gesetz geregelt

sind¹¹, liegt *keine ungleichmäßige Umsetzung* einer vom Gesetzgeber gewollten Gleichbehandlung vor, die eine verfassungsgerichtliche Entscheidung erfordern würde, wie sie im Falle der Besteuerung von privaten Zinserträgen oder bei der Spekulationssteuer ergangen ist¹².

4. Keine durchschlagende Begründung der Vorlage

Für den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht die Vorlage des Bundesfinanzhofs trotz der soeben erhobenen Bedenken für zulässig erachtet, ergänzen wir unsere Stellungnahme um die folgenden Ausführungen. Unseres Erachtens sind die beanstandeten Regelungen verfassungsgemäß, die Zweifel des Bundesfinanzhofs an ihrer Verfassungsmäßigkeit vermögen trotz Anknüpfung an entsprechende Erwägungen im Schrifttum¹³ nicht zu überzeugen.

Die Verknüpfung einer gleichheitswidrigen Bewertung der Vermögensarten mit einem einheitlich anzuwendenden Steuertarif ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs deshalb verfassungswidrig, weil sie gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößt. Wir stimmen dem Bundesfinanzhof zu, dass die beanstandeten Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes an den Anforderungen des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu messen sind. Allerdings darf dieser Grundsatz im vorliegenden Fall nicht auf die schematische Gleichbehandlung verengt werden.

Die schematische Gleichbehandlung, die der strenge Gleichheitssatz erfordert, ist insbesondere bei politischen Teilhaberechten von Bedeutung. Ansonsten gilt, dass Gleiches gleich, Ungleiches nach seiner Eigenart verschieden behandelt wird¹⁴. Bei der Bestimmung dessen, was als gleich und was als ungleich gelten soll, darf indes nicht willkürlich vorgegangen werden. Gleich- und Ungleichbehandlung müssen sich an einem Gerechtigkeitsmaßstab orientieren¹⁵. Als maßgebend im Bereich des Steuerrechts gilt der Grundsatz einer

11 So auch *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 614.

12 Zur Besteuerung von privaten Zinserträgen vgl. *Bundesverfassungsgericht*, 2 BvR 1493/89 vom 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 = BStBl. II 1991, S. 654, zur Spekulationssteuer vgl. *Bundesverfassungsgericht*, 2 BvL 17/02 vom 9.3.2004, Leitsatz (http://www.bverfg.de/entscheidungen/l20040309_2bvl001702).

13 Vgl. die Angaben zum Schrifttum, auf das sich der Bundesfinanzhof stützt, in: *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 607, 608, 610.

14 So befindet das *Bundesverfassungsgericht* in seiner Entscheidung 1 BvR 147/52 vom 17.12.1953, BVerfGE 3, 58 [135]: „(Der Gleichheitssatz) bedeutet für den Gesetzgeber die allgemeine Weisung, bei steter Orientierung am Gerechtigkeitsgedanken, Gleiches gleich, Ungleiches seiner Eigenart verschieden zu behandeln.“

15 Vgl. die Entscheidung des *Bundesverfassungsgerichts* 1 BvL 4/54 vom 17.1.1957, BVerfGE 6, 55 [70]: „Es besteht ... kein Zweifel daran, dass der Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden ist, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt.“

Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit¹⁶. Er besagt, dass es gerecht ist, jeden nach seiner Leistungsfähigkeit zur Finanzierung allgemeiner öffentlicher Lasten heranzuziehen. Wichtigster Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips ist die Einkommensteuer. Hier gilt als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit das eigene, frei verfügbare Einkommen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bezieht sich allerdings nur auf die Bemessungsgrundlage, nicht auf den Tarif. Dieser ist zur Zeit nach dem so genannten Progressionsprinzip gestaltet.

Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit trägt zugleich dazu bei, dass dem Grundsatz der Lastengleichheit entsprochen wird, der ebenfalls Art. 3 Abs. 1 GG entnommen wird. Er besagt, dass Lastengleichheit in Bezug auf die öffentlichen Lasten bestehen soll; Sonderlasten und Steuervergünstigungen bedürfen einer besonderen Rechtfertigung. Diese Lastengleichheit wird dadurch gewährleistet, dass auf alle der gleiche Besteuerungsmaßstab angewendet wird, der zudem als gerecht anerkannt sein muss. Die Auferlegung einer Kopfsteuer würde zwar ebenfalls alle gleich behandeln, doch entspräche diese (schematische) Art der Gleichbehandlung nicht den maßgeblichen Gerechtigkeitsvorstellungen. Bei der Steuer, die ohne konkrete Gegenleistung erbracht werden muss, läuft also Lastengleichheit auf eine Besteuerung aller nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit hinaus¹⁷.

Da die Erbschaftsteuer die Erhöhung der Leistungsfähigkeit infolge der Erbschaft erfassen soll¹⁸, muss ihre Bemessungsgrundlage dem entsprechend gestaltet werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Bemessungsgrundlage vor allem das Ergebnis von Bewertungen ist. Deshalb sollte dasjenige Bewertungsverfahren angewendet werden, das dem Leistungsfähigkeitsprinzip am besten entspricht.

16 In seiner Entscheidung vom 3.11.1982, BVerfGE 43, 108 [120] = BStBl. II 1982, S. 725, legt das Bundesverfassungsgericht dar: „Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.“

17 Vgl. zum Zusammenhang zwischen Gleichheitssatz, Lastengleichheit und Leistungsfähigkeitsprinzip R. Wendt, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in: Die öffentliche Verwaltung 17/88, S. 712 f.

18 Die Erbschaftsteuer wird deshalb auch als „Einkommensteuer auf die achte Einkunftsart“ bezeichnet. Vgl. zu Erbschaftsteuer und Leistungsfähigkeitsprinzip insbesondere K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1. Aufl. 1993, S. 748 f.; Bundesverfassungsgericht, 2 BvR 552/91 vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 165 [172] = BStBl. II 1995, S. 673: „Die verfassungsrechtliche Garantie des Erbrechts ... lässt es zu, dass der Gesetzgeber eine Erbschaftsteuer ... vorsieht, die den durch den Erbfall beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit belastet.“

4.1 Bewertung des Grundvermögens nicht verfassungswidrig

4.1.1 Ertragswertverfahren verfassungsgemäß

Das Erbschaftsteuergesetz schreibt vor, dass sich die Bewertung von Erbschaften nach dem gemeinen Wert richtet. Dieser wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Beim Grundvermögen ist der gemeine Wert jedoch oftmals nicht verfügbar, weil es vielfach zum Besitz und nicht zur (Weiter-) Veräußerung erworben wird. Deshalb sieht das Bewertungsrecht für das Grundvermögen die Ermittlung von Ertrags- oder Sachwerten vor, mit denen eine Annäherung an den gemeinen Wert erreicht werden soll. Das Ertragswertverfahren ist anzuwenden bei bebauten Grundstücken, die nicht betrieblich genutzt werden, also vor allem bei Einfamilienhäusern, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken.

Die Bewertung im Ertragswertverfahren entspricht in besonderem Maße dem Leistungsfähigkeitsprinzip, denn sie knüpft an die Erträge von Vermögen (-steilen) an, aus denen die steuerliche Leistungsfähigkeit der Erben zuverlässiger hervorgeht als aus ihrem Sachwert. Ein Mietshaus zum Beispiel, das mit Millionenaufwand errichtet wurde, besitzt nicht diesen Wert, wenn es ganz oder teilweise leer steht und keinen oder nur einen relativ geringen Ertrag abwirft. Winzige Grundstücke in bester Wohnlage können andererseits einen Ertrag abwerfen, der über ihren Sachwert hinausgeht. Ein Erwerber wird sich in der Regel nicht am Sachwert, sondern an den (künftigen) Erträgen einer Immobilie orientieren.

In der Praxis der Erbschaftbesteuerung wurden bereits mehrere Varianten des Ertragswertverfahrens angewendet. Zur Zeit wird zum Zwecke der Erbschaftbesteuerung von den Roherträgen in Gestalt von Nettokaltmieten oder – wenn diese nicht verfügbar sind – von Vergleichsmieten ausgegangen, die mit Hilfe eines *Vervielfältigers* auf den Wert der Immobilie hochgerechnet werden. Dieser Grundstückswert wird gekürzt um die Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern wird ein Zuschlag von 20 v.H. des Grundstückswerts vorgenommen.

Das Ertragswertverfahren lehnt sich an betriebswirtschaftliche Verfahren zur Bewertung von Unternehmen an. In einer vereinfachten Version¹⁹, die von einem gleichbleibenden Ertrag und einer unbegrenzten Lebensdauer des Unternehmens ausgeht, wird der Ertragswert auf die Weise ermittelt, dass der geschätzte durchschnittliche Jahresertrag des Unternehmens durch einen Zinssatz dividiert wird²⁰. Dieser *Kapitalisierungszinssatz* entspricht grundsätzlich dem landesüblichen Kapitalmarktzins, wird aber gegebenenfalls durch Risikozuschläge erhöht, die von der Rechtsform des Unternehmens, vom Wirtschaftszweig, von der Betriebsgröße und von den speziellen Risiken abhängen, die mit dem Erwerb des Unternehmens verbunden sind. Auf diese Weise erhält man den Betrag, den ein Käufer, der sich nicht schlechter stellen will als bei einer risikofreien Anlage in Staatspapieren, für das Unternehmen aufwenden darf.

Zur Verdeutlichung sei angenommen, dass der landesübliche Kapitalmarktzins 5% und der durchschnittliche Jahresertrag 100 000 € betragen. Dann ist nach der soeben erläuterten Berechnungsmethode der Ertragswert wie folgt zu ermitteln:

Beispiel 1 $100\,000\text{ €} : 0,05 = 2\,000\,000\text{ €}.$

Ist wegen Risikofaktoren ein Aufschlag auf den Kapitalmarktzins vorzunehmen und steigt deshalb der Kapitalisierungszinssatz auf beispielweise 10%, ergibt sich folgende Rechnung:

Beispiel 2 $100\,000\text{ €} : 0,10 = 1\,000\,000\text{ €}.$

Risikoaufschläge vermindern also, wie zu erwarten, den Ertragswert des Unternehmens.

Bei der Feststellung der Ertragswerte von bebauten Grundstücken im Privatvermögen berücksichtigt der Gesetzgeber jene Besonderheiten des Grundvermögens, die dessen steuerliche Leistungsfähigkeit im Vergleich zu derjenigen der übrigen Vermögensarten mindern. Diese Differenzierung dient der materiellen Gleichbehandlung, die nicht durch die schematische Anwendung von Bewertungs- und Tarifvorschriften herzustellen ist, sondern eine an der Steuergerechtigkeit orientierte Gleichbehandlung verlangt, d. h. aber, eine Gleichbehandlung

19 Vgl. zum Beispiel G. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 21. Auflage, 2002, S. 661 ff. Wöhe rechnet das Ertragswertverfahren zu den „herkömmlichen Bewertungsverfahren“, die „nach einem objektiven, d.h. für jedermann gültigen Unternehmenswert (streben)“.

20 Es handelt sich hierbei finanzmathematisch betrachtet um die Berechnung des Barwerts einer „ewigen Rente“: $R_{\infty} = r/i$, wobei R der Rentenbarwert, r die Rente und i der Zinsfuß ist.

nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit²¹. Da diese - typisierend betrachtet - bei den einzelnen Vermögensarten unterschiedlich ausgeprägt ist, führt bei einheitlichem Tarif erst eine diesbezügliche Differenzierung der Bemessungsgrundlage, vor allem der Bewertung, zu materiell steuerlicher Gleichbehandlung.

Der Gesetzgeber hätte der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit der Vermögensarten bei der Ermittlung des Ertragswertes dadurch Rechnung tragen können, dass der Rechnungszinssatz erhöht wird. Er hätte damit den gleichen Weg beschritten, den auch die betriebswirtschaftliche Unternehmensbewertung mit der Berücksichtigung von Risikofaktoren bei der Bewertung von Unternehmen gewählt hat. Der Steuergesetzgeber hat jedoch stattdessen den Vervielfältiger (oder Kapitalisierungsfaktor) durch Abschläge verringert. Beide Wege führen indes zum gleichen Ergebnis, wie der Vergleich mit den beiden soeben genannten Beispielen zeigt:

Beispiel 3

Rechnung mit Kapitalisierungszinssatz (wie Beispiel 1): $100\,000\text{ €} : 0,05 = 2\,000\,000\text{ €}$

Rechnung mit Kapitalisierungsfaktor (Vervielfältiger): $100\,000\text{ €} \times 20 = 2\,000\,000\text{ €}$

Beispiel 4

Rechnung mit Kapitalisierungszinssatz (wie Beispiel 2): $100\,000\text{ €} : 0,10 = 1\,000\,000\text{ €}$

Rechnung mit Kapitalisierungsfaktor (Vervielfältiger): $100\,000\text{ €} \times 10 = 1\,000\,000\text{ €}$

Die Vervielfältiger lassen sich in Zinssätze umrechnen und umgekehrt. Um aus einem gegebenen Zinssatz den dazugehörenden Vervielfältiger zu ermitteln, ist der reziproke Wert dieses Zinssatzes zu berechnen. Im Beispiel 1 wird ein Zinssatz von 5 v.H. verwendet, was als Bruch $5/100$ sind. Der reziproke Wert und damit der Wert des Vervielfältigers beträgt $100/5$ oder 20. Liegt hingegen der Vervielfältiger vor (20 oder als Bruch $20/100$), beträgt der Kapitalisierungszinssatz $100/20$ oder 5 v.H. Die beiden Beispiele lassen zudem erkennen, dass mit zunehmenden Risikozuschlägen der Kapitalisierungszinssatz steigt und der korrespondierende Vervielfältiger sinkt.

21 Siehe oben S. 8 f.

Der Gesetzgeber ist beim Grundvermögen von einem Vervielfältiger von 20 ausgegangen, was einem Zinssatz von 5 v.H. entspricht, und hat mehrere Abschläge vom Vervielfältiger vorgenommen, deren Höhe er im Gesetzgebungsverfahren beziffert und erläutert hat:

„Ausgangspunkt für die Bestimmung des Vervielfältigers war, welcher Betrag bei anderen Anlagen angelegt werden müsste, um einen entsprechenden Ertrag zu erhalten. Kauft jemand festverzinsliche Anleihen mit einem Jahreszinssatz von 5 v.H., muss er das Zwanzigfache des jährlichen Zinsertrages als Anlagekapital gleichstellen. Da aus der Nettokaltmiete noch die Verwaltungs- und Instandsetzungskosten getragen werden müssen (die Finanzierungskosten werden über den Schuldzinsenabzug ausgeglichen), muss die entsprechend niedrige Rendite durch einen Abschlag vom Kapitalisierungsfaktor berücksichtigt werden. Zudem werden die Gebäude durch die Nutzung verbraucht; ihre Renditefähigkeit ist im Gegensatz zum Geldvermögen endlich, was bei der Festlegung des Faktors und des Altersabschlags Berücksichtigung finden muss. Hinzu kommt der bei derartigen Annäherungsrechnungen notwendige Abschlag für Bewertungsspannen und –ungenauigkeiten (im Wohn-/Nutzflächenverfahren des Koalitionsentwurfs 30 v.H.) sowie ein Abschlag für die gegenüber dem Kapitalvermögen höhere Gemeinwohlbindung des Grundvermögens. Setzt man für Verwaltungs- und Instandsetzungsaufwand typisierend einen Betrag von 15 v.H. der Nettokaltmiete, für die begrenzte Nutzungsfähigkeit einen Abschlag von 10 v.H., für Bewertungsrisiken von ebenfalls 10 v.H. und für die Gemeinwohlbindung von 5 v.H. an, also insgesamt 40 v.H., gelangt man zu einem Faktor von 12.“²²

Der Vervielfältiger wurde im Vermittlungsverfahren auf 12,5 erhöht²³. Der Gesetzgeber war anscheinend der Ansicht, dass die Besonderheiten und Belastungen des Grundvermögens auch dann ausreichend berücksichtigt werden, wenn von dem als Maßstab verwendeten Vervielfältiger in Höhe von 20 ein Abschlag von 37,5 v.H. vorgenommen wird ($20 \times 0,375 = 7,5$; $20 - 7,5 = 12,5$). Der Vervielfältiger von 12,5 entspricht einem Kapitalisierungszinsfuß von 8 v.H. ($100 : 12,5 = 8$).

Die konkrete Bedeutung dieses Vervielfältigers lässt sich leicht und deutlich aus dem folgenden Beispiel entnehmen, in dem das Kapital-/Ertrags-Verhältnis bei einer mit 5 v.H. verzinslichen Staatsanleihe, wie sie vom Gesetzgeber als Richtmaß verwendet wird, mit dem Kapital-/Ertragsverhältnis bei Grundvermögen verglichen wird:

Beispiel 5

Ertragswert einer <i>Staatsanleihe</i> (Vervielfältiger 20)	$100\ 000\ € \times 20 = 2\ 000\ 000\ €$
Ertragswert von <i>Grundvermögen</i> (Vervielfältiger 12,5)	$100\ 000\ € \times 12,5 = 1\ 250\ 000\ €$

22 Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages*, Zweiter Bericht zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP für ein Jahressteuergesetz 1997, BT-Drs. 13/5952 v. 5.11.1996, S. 40 f.

23 Vgl. *Vermittlungsausschuss*, Beschlussempfehlung zum Jahressteuergesetz 1997, BT-Drs. 13/6530 v. 12.12.1996, Anlage, Zu Artikel 1, Nr. 16 b (aa).

In diesem Beispiel erbringen Staatsanleihe und Grundvermögen zwar den gleichen Ertrag, nämlich Zinsen bzw. Mieteinnahmen in Höhe von 100 000 €. Wegen der Besonderheiten und Belastungen sind jedoch der Vervielfältiger und folglich auch der Ertragswert beim Grundvermögen niedriger als bei der Staatsanleihe. Die Richtigkeit dieses Ergebnisses lässt sich nicht zuletzt daran erkennen, dass es sich auch dann ergeben würde, wenn der *Ertrag* des Grundvermögens wegen dessen Besonderheiten und Belastungen um einen Abschlag in Höhe von 37,5 v.H. bereinigt und darauf der als Maßstab verwendete Vervielfältiger angewendet würde ($100\,000\text{ €} - 37\,500\text{ €} = 62\,500\text{ €}$; $62\,500\text{ €} \times 20 = 1\,250\,000\text{ €}$). Mit anderen Worten: Wo auch immer die Korrektur ansetzt, beim Vervielfältiger, beim Kapitalisierungszinsfuß oder bei den Erträgen selbst, stets zielt sie auf materielle Gleichbehandlung bei der Ermittlung des Ertragswerts als Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit.

Nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler durfte der Gesetzgeber die Abschläge vom Ertrag des Grundvermögens pauschalisieren und typisieren. Diese Differenzierungen sind grundsätzlich gerechtfertigt, weil sie den strukturellen Unterschieden zwischen den Vermögensarten Rechnung tragen. Die Höhe der vom Gesetzgeber vorgenommenen Abschläge erscheint plausibel und angemessen, insbesondere bei Berücksichtigung der für Pauschalierungen und Typisierungen milderen verfassungsrechtlichen Maßstäbe. Die genannten Abschläge gehören u. E. zu den „verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungen“, die das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Erbschaftsteuer im Zusammenhang mit der gleichmäßigen Belastung der Steuerzahler ausdrücklich erwähnt hat²⁴. Denn erst diese Abschläge, ergänzt um den Altersabschlag und den Zuschlag für Ein- und Zweifamilienhäuser, schaffen die Voraussetzungen für eine Besteuerung von Erbschaften, die gleichmäßig und zugleich gerecht ist.

Sofern das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die Abschläge beim Vervielfältiger über das hinausgehen, was zur Berücksichtigung der Besonderheiten des Grundbesitzes erforderlich ist, würden sie insoweit Vergünstigungselemente enthalten. Der Gesetzgeber hat jedoch im Gesetzgebungsverfahren erläutert, weshalb er eine schonende Bewertung des Grundvermögens für erforderlich erachtet²⁵. Er hat zudem im Einzelnen angegeben, weshalb er die Abschläge vom Kapitalisierungsfaktor vornimmt und welche Höhe

24 Vgl. *Bundesverfassungsgericht*, 2 BvR 552/91 vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 165 [165, 172] = BStBl. II 1995, S. 671, 673.

25 Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages* (Fn 22), S. 27 f.

die einzelnen Abschläge seines Erachtens besitzen müssen²⁶. Damit hat er u.E. jene Anforderungen erfüllt, die das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die gesetzestechnische Gestaltung von Steuervergünstigungen aufgestellt hat²⁷, so dass die Bewertung des Grundvermögens nach dem Ertragswert selbst dann nicht verfassungswidrig wäre, wenn sie vertretbare Vergünstigungselemente enthielte. Die Befugnis des Gesetzgebers zur Gewährung von Steuervergünstigungen hat das Bundesverfassungsgericht erst vor kurzem in seiner Entscheidung zur Ökosteuer bestätigt²⁸. Die *Kritik des Bundesfinanzhofs* an der gegenwärtigen Ertragswertfeststellung überzeugt hingegen nicht.

4.1.2 Unterschiedliche Bewertung bei einheitlichem Tarif: Berücksichtigung unterschiedlicher Ertragsfähigkeit

Die *Anlehnung des Vorlagebeschlusses an die Entscheidungsformel des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995* könnte den Eindruck erwecken, als ob beiden Verfahren der gleiche Sachverhalt zu Grunde liege und dass deshalb auch in dem vorliegenden Verfahren die unterschiedliche Bewertung bei einheitlichem Tarif für verfassungswidrig erklärt werden müsse. Dieser Eindruck wäre jedoch falsch, denn in dem früheren Verfahren ergab sich die Verfassungswidrigkeit der Vermögensbewertung aus der besonderen Konstellation, dass beim Grundvermögen *Vergangenheitswerte* und beim Geld- und Sachvermögen *Gegenwartswerte* verwendet wurden (und der dadurch bedingte Bewertungsunterschied im Steuersatz nicht ausgeglichen wurde). Demgegenüber wird heute gerügt, dass die verwendeten *Bewertungsverfahren* zu unterschiedlichen Bewertungsniveaus zwischen den Vermögensarten und zu Verzerrungen innerhalb des Grundvermögens führen.

Der Entscheidung vom 22.6.1995 lässt sich nicht entnehmen, dass Unterschiede in der Bewertung der Vermögensarten bei einheitlichem Tarif generell unzulässig sind. Im Gegenteil hat das Bundesverfassungsgericht angemerkt, dass Differenzierungen der Erbschaftsteuerlast zwischen den Vermögensarten bei Beachtung der dafür geltenden Vorgaben verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind²⁹. Und schließlich war es das Bundesverfassungsgericht selbst,

26 Ebenda, S. 40 f.

27 Vgl. *Bundesverfassungsgericht*, 2 BvL 37/91 vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 165 [148] = BStBl. II 1965, S. 665.

28 Vgl. *Bundesverfassungsgericht*, 1 BvR 1748/99 vom 20.4.2004, Absatz-Nr. 58, http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20040420_1bvr174899.html: „Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine große Gestaltungsfreiheit.“

29 Vgl. *Bundesverfassungsgericht* (Fn 24).

das den Gesetzgeber aufgefordert hat, der besonderen Sozialbindung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer Rechnung zu tragen³⁰.

Die Bewertung des Grundvermögens im Ertragswertverfahren entspricht den Vorgaben der Entscheidung vom 22.6.95. Der Gesetzgeber hat mit der Einführung der Bedarfsbewertung dafür gesorgt, dass die Erbschaftsbesteuerung *auch beim Grundvermögen an aktuelle Werte anknüpft*, denn die Grundstückswerte werden je nach Bedarf, d.h. aber: zeitnah, ermittelt. Bei einem Mietshaus beispielsweise oder bei einer Eigentumswohnung wird die zeitnah erzielte Miete oder Vergleichsmiete als Berechnungsgrundlage verwendet.

Auch vermag der Bund der Steuerzahler *keine unzulässige Differenzierung* zu Gunsten des Grundvermögens zu erkennen. Der Gesetzgeber hat dargelegt, weshalb er dem Grundvermögen eine verminderte Leistungsfähigkeit zuerkennt³¹. Die dafür genannten Erwägungen sind u.E. sachgerecht und gehen nicht über das hinaus, was das Bundesverfassungsgericht hinsichtlich der verminderten Leistungsfähigkeit des Betriebsvermögens angeführt hat. Zugleich hat der Gesetzgeber die einzelnen Komponenten des Ertragswertverfahrens und ihre Bemessung erläutert. Besteuerungsziel ist die materielle Gleichbehandlung der Vermögensarten nach ihrer unterschiedlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit; ein Lenkungszweck wird mit der Differenzierung nicht verfolgt.

4.1.3 Eigennutzung: Objektives Merkmal des Grundvermögens

Der Bundesfinanzhof weist die Auffassung zurück, dass Grundvermögen deshalb *nicht mit dem Veräußerungspreis* bewertet werden dürfe, weil es in vielen Fällen *zur eigenen Nutzung* gehalten werde und nicht zur Veräußerung bestimmt sei³². Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs darf die Eigennutzung einer Bewertung mit dem Veräußerungspreis nicht entgegenstehen. Denn der Regelbemessungsmaßstab „gemeiner Wert“ sei ein objektiver, was § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG durch den Hinweis klarstelle, dass ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Die Eigennutzung gehört jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzhofs zu den „persönlichen Verhältnissen“.

30 Vgl. *Bundesverfassungsgericht*, 2 BvR 552/91 vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 165 [176] = BStBl. II 1965, S. 674: „Der Gleichheitssatz (Art. 3 I GG) fordert, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen ...“.

31 Siehe oben S. 13.

32 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 610.

Diese Auffassung kollidiert u.E. mit dem Willen des Gesetzgebers. Dieser ist dem gesamten Bewertungsgesetz zu entnehmen; eine Betrachtung des § 9 Abs. 2 BewG allein reicht dafür nicht aus. Da das Bewertungsgesetz mehrere und gewichtige Ausnahmen vom gemeinen Wert enthält, hat der Gesetzgeber die Bewertung mit dem gemeinen Wert offensichtlich als Regel verstanden, von der Ausnahmen zulässig sind. Eine solche Ausnahme ist dann naheliegend und sachgerecht, wenn der gemeine Wert im Sinne von „Veräußerungspreis“ entweder gar nicht oder aber nur schwierig und nicht sicher zu ermitteln ist. Dies trifft auf das Grundvermögen zu, insbesondere auf Ein- und Zweifamilienhäuser sowie auf Eigentumswohnungen. Bei diesen Teilen des Grundvermögens steht erfahrungsgemäß die Eigennutzung im Vordergrund, die dadurch von einer persönlich gefärbten Verwendung zu einem objektiven Merkmal wird. Deshalb ist es auch verfassungsrechtlich nicht zu bemängeln, dass § 138 Abs. 3 BewG ausdrücklich abweicht vom Bewertungsmaßstab „gemeiner Wert“ und einen typisierenden Wert verwendet.

Allerdings ist es ebenso unmittelbar einsichtig, dass Ausnahmen von der Regel und Typisierungen nicht zu willkürlichen und gleichheitswidrigen Gestaltungen zugunsten einer Gruppe von Steuerzahlern missbraucht werden dürfen. Diese Gefahr besteht jedoch, wie bereits oben dargelegt wurde, nicht beim Ertragswertverfahren in seiner aktuellen Gestalt. Da die steuerliche Leistungsfähigkeit bei den einzelnen Vermögensarten – typisierend betrachtet – unterschiedlich ausgeprägt ist, führt bei einheitlichem Tarif erst eine Differenzierung der Besteuerung, die diesen Unterschieden Rechnung trägt, zu materieller Gleichbehandlung bei der Erbschaftsteuer. Die vom Gesetzgeber festgesetzten Abschläge sollen die objektiven Besonderheiten des Grundbesitzes berücksichtigen.

4.1.4 Marktpreise: Untauglich zur Erfassung der Ertragsfähigkeit

Der Bundesfinanzhof lehnt die geltende Ertragsbewertung ferner mit dem Einwand ab, *dass sich die Besonderheiten des Grundvermögens in dem am Markt gebildeten Preis niederschlagen* würden, so dass sich ihre Berücksichtigung im Bewertungsverfahren erübrige. In dem am Markt gebildeten Preis kämen alle Chancen und Risiken zum Ausdruck, die mit einer Kapitalanlage bzw. mit einem Wirtschaftsgut verbunden sind³³.

33 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 610.

In der Tat berücksichtigt der Markt die Lage und den Zuschnitt des Grundstücks sowie den Zustand einer Immobilie im Preis. Welchen Einflussfaktoren der Veräußerungspreis aber im Einzelfall tatsächlich unterliegt und welches Gewicht den einzelnen Faktoren konkret beigemessen wird, lässt sich indes nur vermuten. Gerade die Veräußerungspreise für Eigentumswohnungen sowie für Ein- und Zweifamilienhäuser dürften schwerlich als Verkehrswerte anzusehen sein, weil sie selbst bei vergleichbaren Objekten erheblich voneinander abweichen können. Als Ursachen dafür kommen persönliche Präferenzen und spekulative Preisentwicklungen in Betracht.

Persönliche Präferenzen können den Verkaufspreis sowohl erhöhen als auch ermäßigen. Wer sich zum Beispiel in einer besonderen Lebenslage (Arbeitslosigkeit, Krankheit, Arbeitsplatzwechsel) befindet, ist für Zugeständnisse beim Verkaufspreis aufgeschlossen. Wer eine Wohnung in einer exklusiven Lage sucht, in der Nähe seiner Kinder oder seiner Eltern wohnen will oder einen besonderen Zuschnitt der Wohnung oder des Eigenheims sucht, wird hingegen eher Zugeständnisse beim Kaufpreis machen. Die aus derartig singulären Käufen/Verkäufen gewonnenen Werte sind zwar „Veräußerungspreise“, aber keine „Verkehrswerte“ im Sinne des Bewertungsgesetzes, denn nach § 9 Abs. 2 BewG sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bei der Ermittlung des Verkehrswerts nicht zu berücksichtigen. Die ertragsmindernden Besonderheiten und Belastungen des Grundvermögens hingegen dürften in den Kauf-/Verkaufspreisen von Eigentumswohnungen, Ein- und Zweifamilienhäusern oftmals nur eine untergeordnete Rolle spielen. Die persönlichen Präferenzen sind dann so stark, dass sie Renditeüberlegungen, die ein Dritter auf der Grundlage des Ertrags anstellen würde, in den Hintergrund drängen.

Weitere Verzerrungen der Marktpreisbildung entstehen infolge *spekulativer Preisbewegungen*. Der Markt kann nämlich bei der Berücksichtigung von „Chancen und Risiken“ sowohl über- als auch untertreiben. Die festgestellten Veräußerungspreise können deshalb von lokalen, regionalen oder globalen Preisbewegungen verzerrt sein. So kann es dazu kommen, dass Grundstücke, die zu Zeiten einer spekulativen Teuerungswelle hohe Veräußerungspreise erzielt haben, nach dem Zusammenfall der Spekulation nur noch zu einem Teil ihres früheren Wertes gehandelt werden. Deshalb wäre eine Besteuerung aufgrund von Veräußerungspreisen mit der Gefahr von extrem verzerrten Belastungen verbunden. Demgegenüber berücksichtigt der Ertragswert nicht nur die Besonderheiten des Grundvermögens, sondern ist wegen seiner Ableitung aus den Mieterträgen weitaus widerstandsfähiger gegen spekulative Über-

treibungen auf dem Immobilienmarkt als der Verkehrswert im Sinne des Veräußerungspreises.

Persönliche Präferenzen und spekulative Preisentwicklungen beeinflussen den Veräußerungspreis im Einzelfall und machen ihn zu einem fragwürdigen Ausgangspunkt der Besteuerung. Diese Einflussfaktoren vermögen allerdings nicht zu erklären, warum die Preise für Grundvermögen im allgemeinen erheblich über den Ertragswerten liegen. Ursache dafür dürften *spezifische Vorteile dieser Vermögensart* sein. Zu ihnen gehören beispielsweise für den Eigentümer einer *Wohnung oder eines Hauses* die Sicherheit vor einer Kündigung und die Verringerung der laufenden Aufwendungen für das Wohnen, was vor allem im Hinblick auf ein schmaleres Einkommen im Alter als Vorteil angesehen wird. Für den Eigentümer von *Mietwohnungen* bestehen die spezifischen Vorteile in der dauerhaften, gesicherten und relativ risikolosen Einkommenserzielung, der Risikostreuung im Verbund mit anderen Kapitalanlagen und der Wertsteigerung, die im Falle einer Veräußerung realisiert werden kann. Selbst institutionelle Anleger schätzen diese Vorteile der Kapitalanlage in Wohnungs- und Grundeigentum.

Die Kaufpreise enthalten demnach nicht nur den kapitalisierten Ertrag, sondern auch Zuschläge für persönliche Präferenzen, Knappheitsrenten, Risikostreuung und Anlagesicherheit. Steuerlich gesehen sind diese Zuschläge zum Ertragswert indes nicht von Belang, so lange sie sich nicht in entsprechend gesteigerten Erträgen niederschlagen und damit die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöhen. Dies gilt vor allem für vermietete Eigentumswohnungen, vermietete Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Mietwohngrundstücke, deren Erträge zwar möglicherweise nachhaltig, aber vergleichsweise gering sind, und nur auf Letzteres kommt es bei einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an.

Die genannten Verzerrungen und Besonderheiten mindern die Aussagekraft von *Kaufpreissammlungen*. Dies gilt wohl auch für die Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung, die der Bundesfinanzhof wiederholt zur Stützung seiner Ausführungen heranzieht. Die in ihr gesammelten Kaufpreise wurden anscheinend ohne Bereinigung um ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse als Verkehrswerte eingestuft. Zudem wird die Kaufpreissammlung geheim gehalten, so dass man annehmen muss, dass sie nicht über jeden Zweifel erhaben ist³⁴.

34 Zwar hat sich der Bundesfinanzhof die Ergebnisse (siehe Fn 47) zumindest teilweise von der Finanzverwaltung bestätigen lassen (vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 604), jedoch hat er sich dabei offenbar nicht die Zusicherung geben lassen, dass die Kaufpreissammlung repräsentativ ist.

Diese Vorbehalte und Zweifel sollten nicht außer Acht gelassen werden, wenn aus der Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung Aussagen über das Bewertungsniveau abgeleitet werden. Wie dem Vorlagebeschluss zu entnehmen ist, ergibt sich aus den Daten der Kaufpreissammlung, dass die Bedarfsbewertung zu durchschnittlichen Wertansätzen von 51 v.H. des *Veräußerungspreises* führt. Damit entspräche das Bewertungsniveau sogar ungefähr dem ausdrücklich genannten Bewertungsziel des Gesetzgebers in Höhe von 50 v.H. des Kaufpreises³⁵. Tatsächlich dürfte das durchschnittliche Bewertungsniveau aber deutlich höher sein. Der Bayerische Oberste Rechnungshof weist auf Untersuchungen der Verwaltung hin, nach denen die Bedarfswerte durchschnittlich 59 v.H. der Verkehrswerte erreichen, mit deutlich höheren Werten in einzelnen Regionen und bei einzelnen Grundstückarten³⁶. Haus & Grund Deutschland, der Zentralverband der deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer, setzt aufgrund seiner Erfahrungen die Steuerwerte von Grundstücken mit 60 bis 70 v.H. ihrer Veräußerungserlöse an. Auch die Untersuchungen von Haegert und Maithert sprechen dafür, dass sich aus der Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung ein zu niedriges Bewertungsniveau ergibt³⁷.

Die Kritik des Bundesfinanzhofs am Ertragswert geht aber auch deshalb ins Leere, weil eine gleichwertige Alternative fehlt, die seinen Anforderungen genügen würde und zugleich verfassungsfest wäre. Zwar ist der Ersatz einer Regelung, die vom Bundesverfassungsgericht als verfassungswidrig bezeichnet wurde, grundsätzlich und vorrangig Sache des Gesetzgebers. Im Falle der Bewertung von Grundvermögen muss jedoch die mögliche Alternative mitbedacht werden, weil es zum Ertragswertverfahren nur die Alternative des *Sachwertverfahrens* gibt³⁸.

35 Bewertungsziel des Gesetzgebers war es, dass die Ertragswerte „im Durchschnitt ca. 50 v.H. des Kaufpreises“ erreichen. Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages* (Fn 22), S. 28.

36 Vgl. *Bayerischer Oberster Rechnungshof*, Jahresbericht 1999, S. 125. Nach Angaben des Rechnungshofs reicht die Bandbreite, untergliedert nach den verschiedenen Regionen, von 50 v.H. (Niederbayern) bis 75 v.H. (S-Bahnbereich *ohne* Stadt und Landkreis München). Bei den Grundstücksarten ergab sich eine Bandbreite von 46 v.H. (Eigentumswohnungen) bis 78 v.H. (unbebaute Grundstücke).

37 Vgl. *L. Haegert, R. Maithert*, Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern, in: *Steuern und Wirtschaft* 3/02, S. 258 ff. Nach dieser Untersuchung, die auf die Berliner Kaufpreissammlungen von 1996 – 1999 zurückgreift, werden Mietwohngrundstücke im Westteil Berlins durchschnittlich zwischen 71 v.H. und 74 v.H. der Marktwerte bewertet. „Bei nahezu 63% der betreffenden Mietwohngrundstücke beträgt die Relation mehr als 72% ... Auch Ein- und Zweifamilienhäuser werden ... im Durchschnitt höher als mit dem vom BMF ermittelten Bruchteilen von 49% bzw. 51% ihres Verkehrswertes bewertet.“

38 Es ist deshalb nicht verwunderlich, dass die in letzter Zeit veröffentlichten Vorschläge zur Bewertung des Grundvermögens auf Varianten des Sachwertverfahrens hinauslaufen. Vgl. die mit Ministerialbeamten besetzte *Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung*, Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Vermögensbesteuerung, 2000; *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung*, Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland, 2002, S. 35 ff.; Gesetzesantrag des Landes *Schleswig-Holstein*, Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Erbschaftsbesteuerung, BR-Drs. 422/04 v. 21.5.04, S. 81 f. Vgl. auch schon den Gesetzesantrag der Länder *Schleswig-Holstein, Hamburg, Mecklenburg-*

Aus der Sicht des Bundes der Steuerzahler würden die Mängel und Nachteile des Sachwertverfahrens die (vermeintlichen) Schwächen des Ertragswertverfahrens weit übertreffen. Insbesondere lassen die Vorschläge für eine weitgehende Vereinfachung des Sachwertverfahrens durch Standardisierung keine Bewertung erwarten, die sowohl gleichmäßig als auch gerecht ist³⁹. Aus diesen Gründen sehen wir keine Alternative zum Ertragswertverfahren.

Das Sachwertverfahren weist insbesondere folgende Mängel und Nachteile auf:

- Das Sachwertverfahren erfordert die *gesonderte Feststellung des Bodenwertes und des Gebäudewertes*, obwohl Mietshäuser, Eigentumswohnungen sowie Ein- und Zweifamilienhäuser nur als Ganzes bewertet werden können.
- Die *Bodenrichtwerte* von bebauten Grundstücken sind ungeeignet für die Zwecke der Besteuerung. Diese Bodenrichtwerte werden nämlich aus Verkaufspreisen gewonnen, indem der Wert des aufstehenden Gebäudes in einem Bewertungsverfahren ermittelt und sodann vom Verkaufspreis abgezogen wird. Der Bodenwert ist also eine Restgröße, in die zwangsläufig alle Ungenauigkeiten und Fehler der Gebäudewert-Ermittlung eingehen. Hinzu kommen nur schwer nachvollziehbare Ableitungen des Grundstückswerts aus dem Bodenrichtwert. Über dieses Manko konnte man bei Einführung der Bodenrichtwerte hinwegsehen, sollten sie doch lediglich zur Erhöhung der Transparenz auf dem Grundstücksmarkt beitragen. An eine Verwendung der Bodenrichtwerte zur Festsetzung von Steuern dachte man damals nicht.
- Die Verfahren zur *Ermittlung des Gebäudewertes* sind entweder so kompliziert, dass sie mit einem erheblichen Steuerverwaltungsaufwand sowohl auf Seiten der Steuerzahler als auch auf Seiten der Finanzverwaltung verbunden sind⁴⁰, oder sie werden so weitgehend vereinfacht, dass sie Gefahr laufen, gegen das Grundgesetz zu verstoßen, weil dieses zwar Pauschalierungen und Typisierungen zulässt, aber nicht die Verwendung realitätsfremder Maßstäbe. Diese Gefahr besteht nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler vor allem dann, wenn der Gebäudewert aus Brutto-Grundfläche und bundeseinheitlichem Flächenpreis (Normherstellungskosten) ermittelt wird. Die Verwendung bundeseinheitlicher Herstellungskosten kann angesichts der Unterschiede in den Herstellungskosten nur als

Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes und anderer Gesetze, BR-Drs. 229/01 v. 22.3.2001, S. 15.

39 Vgl. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Vermögensteuer: Beseitigen statt Wiedereinführen, 2003, S. 28 ff.

40 Vgl. dazu jüngst *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung*, Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften – Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkungen, Kurzfassung, 2004, S. 5 f.

abenteuerlich und realitätsfremd bezeichnet werden. Vor allem aber sind die Herstellungskosten beispielsweise einer Eigentumswohnung kein Maßstab für die Leistungsfähigkeit des Erben, denn sie mögen noch so hoch gewesen sein, für den Verkehrswert sind sie zumeist unmaßgeblich. Geht die Nachfrage zurück, etwa aufgrund einer Flughafen-Erweiterung in unmittelbarer Nachbarschaft, sinkt der Wert der Eigentumswohnung, ungeachtet der Herstellungskosten⁴¹.

Aus alledem ergibt sich: Der *Verkehrswert* ist ein Phantom⁴². Er bildet sich zwar am Markt, kann aber nicht verlässlich und zutreffend auf der Grundlage von Veräußerungspreisen ermittelt werden. Da die meisten Grundstücke erfahrungsgemäß von ihren Eigentümern gehalten und nicht am Markt veräußert werden, besitzt die Finanzverwaltung in ihren Kaufpreissammlungen *Veräußerungspreise* von einer relativ geringen Anzahl eigengenutzter Ein- und Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen. Diese Veräußerungspreise auf die nicht veräußerten Grundstücke zu übertragen, ist bereits sehr schwer, weil die Grundstücke nur eingeschränkt miteinander vergleichbar sind; zudem schlagen sich in den Veräußerungspreisen auch persönliche Präferenzen nieder, die sich eigentlich gar nicht herausrechnen lassen. Ferner können spekulative Preisbewegungen die Veräußerungspreise von Grundstücken vorübergehend in die Höhe schießen lassen und damit eine weitere, kaum genau bezifferbare Verzerrung der Veräußerungspreise bewirken. Nicht zuletzt deckt der Veräußerungspreis die spezifischen Vorteile einer Vermögensanlage in Grundvermögen ab, die sich aber nicht in entsprechend gesteigerten Erträgen niederschlagen und deshalb bei der Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit unberücksichtigt bleiben müssen.

Gegen den Verkehrswert spricht auch die Erkenntnis, dass selbst die beste Verwaltung nicht in der Lage ist, den (Immobilien-) Markt zu simulieren. Der Bundesfinanzhof lässt nicht erkennen, wie der Verkehrswert beim Grundvermögen festgestellt werden soll, denn eine Gleichsetzung von (mutmaßlichem) Veräußerungspreis und Verkehrswert kann nicht in Betracht kommen. Das Sachwertverfahren taugt nicht als Ersatz für das Ertragswertverfahren, weil es eine Bewertung befürchten lässt, die materiell ungleichmäßig, kompliziert und ver-

41 Vgl. dazu *J. Friedemann*, Es kommt mehr denn je auf den Standort an, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 286 vom 7.12.2004, S. C 7. *Friedemann* stellt ein Umdenken auf den Immobilienmärkten fest: „Nicht das alte Substanzendenken, sondern die dynamische Ertragswertorientierung dominiert. Sie ist zum Maßstab für Werthaltigkeit auf den Immobilienmärkten geworden.“

42 Vgl. *K. Schelle*, Einheitsbewertung verfassungswidrig?, Stellungnahme zu Fragen des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts in dem Verfahren zu den Vorlagebeschlüssen des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz, *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Dezember 1986, S. 10.

fassungswidrig ist. Deshalb gibt es u.E. keine vernünftige Alternative zur Anknüpfung an den Ertrag.

Schließlich bedürfte es eines Übergangs zum Sachwertverfahren auch dann nicht, wenn das Bundesverfassungsgericht die Bewertung im Ertragswertverfahren für verfassungswidrig erklären würde, weil seiner Ansicht nach die Abschläge insgesamt zu hoch ausfallen. Es würde in diesem Fall genügen, die Abschläge zu korrigieren oder den Vervielfältiger anzuheben, mit dem die Grundstückswerte aus der jährlichen Netto-Kaltmiete ermittelt werden. Mit dem Ertragswertverfahren wäre auch eine weniger grobe Typisierung vereinbar, die etwa zwischen Eigentumswohnungen, Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Mietwohngrundstücken unterscheidet. Wenn es aber das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber überlassen sollte, zu einem Sachwertverfahren überzugehen, mit dem die Steuerwerte des Grundvermögens auf das mutmaßliche Verkehrswertniveau angehoben werden, dann sollten diese „Verkehrswerte“ erst nach einem Sicherheitsabschlag von 30% als Besteuerungsgrundlage verwendet werden, um verfassungswidrige Überbesteuerungen zu vermeiden.

4.1.5 Bewertungsniveau: Höherbewertung beeinflusst Mieten

Der Bundesfinanzhof weist die Begründung des Gesetzgebers zurück, dass die Auswirkungen des Bewertungsniveaus auf die Höhe der Mieten dafür spreche, die Erwerber von bebautem Grundbesitz geringer zu belasten⁴³. Es besteht nach Ansicht des Bundesfinanzhofs kein Zusammenhang zwischen der erbschaftsteuerlichen Belastung und der Höhe der Mieten, die sich in der Regel nach Angebot und Nachfrage richten würden. Eine Steuerverschonung bei der Erbschaftsteuer hätte keine Mietensenkung zur Folge⁴⁴.

Die Vermietung von Wohnungen bzw. der entsprechende Grundbesitz unterliegen der laufenden Besteuerung, insbesondere der Einkommensteuer und der Grundsteuer. Die Erbschaftsteuer fällt hingegen nur zu bestimmten Zeitpunkten an, nämlich im Anschluss an Schenkungen und Erbschaften. Diese zeitliche Konzentration der Steuerbelastung erschwert zwar die Überwälzung der Steuer auf die Mieten, schließt sie aber nicht aus.

43 Vgl. *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages* (Fn 22), S. 27 f.: „Indes sei es (nach Ansicht der Koalitionsfraktionen) sachgerecht, bei der Besteuerung des Grundvermögens dessen Besonderheiten zu berücksichtigen, wie z.B. seine geringe Fungibilität und höhere Sozialbindung, Mieterschutzbestimmungen, öffentlich-rechtliche Auflagen, zusätzliche Belastung durch Grundsteuer und Auswirkungen des Bewertungsniveaus auf die Höhe der Mieten.“

44 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 610.

G. Schmölders hat schon vor Jahrzehnten darauf hingewiesen, dass die künftige Belastung mit Erbschaftsteuer auf dem Umwege über eine Erbschaftsteuer-Versicherung vorweggenommen und dann leicht überwältigt werden kann⁴⁵. Indes ist der Abschluss einer solchen Versicherung keine notwendige Voraussetzung der Überwälzung. Da das Vermögen in der Regel alle 30 Jahre auf die folgende Generation übertragen wird, könnte der Erbe versuchen, innerhalb dieses Zeitraums die Überwälzung zu erreichen. Dies gelingt ihm dann, wenn er seine angestrebte durchschnittliche Netto-Rendite unter Berücksichtigung sämtlicher auf der (privaten) Wohnungsvermietung lastenden Steuern erzielt. Dabei kommt ihm zu Hilfe, dass auch alle übrigen Besitzer von Mietwohnungen an einer Überwälzung der (Erbschaft-) Steuer im Mietpreis interessiert sind, die Anbieter-Konkurrenz also der Steuerüberwälzung nicht entgegensteht.

Aber auch dann, wenn und insoweit eine direkte Überwälzung der Erbschaftsteuer in der Miete nicht gelingt, kann die Erbschaftsteuerbelastung mittelbar auf das Mietpreisniveau einwirken. In diesem Falle verringert die Erbschaftsteuer die Rendite der (privaten) Wohnungsvermietung und lenkt das Anlage suchende Kapital in andere Verwendungen. Dies kann auf mittlere Sicht eine Verknappung des Angebots an Wohnraum und einen entsprechenden Anstieg des Mietpreisniveaus zur Folge haben. Deshalb ist festzuhalten, dass entgegen der Annahme des Bundesfinanzhofs durchaus ein Zusammenhang zwischen Erbschaftsteuer und Mietpreisniveau besteht. Er kann selbst Mietensenkungen oder zumindest einen langsameren Anstieg der Mietpreise hervorbringen, wenn aufgrund günstiger Investitionsbedingungen das Angebot an Mietraum ausgeweitet wird und dadurch die Mieten unter Druck geraten.

4.1.6 Ertragsbewertung keine Lenkungsregelung

Der Bundesfinanzhof bemängelt ferner, dass den in der Gesetzesbegründung genannten *finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen oder sozialpolitischen Erwägungen nicht mit der Ertragsbewertung Rechnung getragen werden könnte*, und moniert zudem, dass diese Erwägungen *keinen Niederschlag in § 146 ff. BewG fänden*⁴⁶.

Der Gesetzgeber hat in der Begründung des Ertragswertverfahrens das Bundesverfassungsgericht zitiert. Dieses habe ausdrücklich die weitgehende Gestaltungsbefugnis des Gesetz-

45 Vgl. G. Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., 1965, S. 232.

gebers hervorgehoben, die ihn insbesondere berechtige, sich bei diesen Regelungen auch von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen oder sozialpolitischen Erwägungen leiten zu lassen. Dabei ging es dem Gesetzgeber offensichtlich darum, seine Gestaltungsbefugnis verfassungsgerichtlich abzustützen. Er hat aber nicht die Absicht geäußert, diese Gestaltungsbefugnis bei der Neuregelung des Bewertungsverfahrens für das Grundvermögen in ihrer ganzen Breite auszuüben. Der Gesetzgeber hat lediglich „neben den bereits erwähnten Besonderheiten des Grundvermögens“ auf „besondere Beschäftigungseffekte in der Bauwirtschaft und auf die Belange der Wohnungswirtschaft“ hingewiesen.

Es braucht nicht besonders dargelegt zu werden, dass eine hohe (Erbschaft-) Steuerbelastung des Grundvermögens die Voraussetzungen für private Investitionen und für die Beschäftigung in den genannten Wirtschaftszweigen tendenziell verschlechtern würde. Um diese unerwünschten Wirkungen zu vermeiden, bedarf es allerdings keiner ausdrücklichen Lenkungsregelungen. Es genügt, das Grundvermögen vor überzogenen Belastungen mit Erbschaftsteuer zu bewahren, indem es im Rahmen der Erbschaftsteuer gleichmäßig und zugleich gerecht bewertet wird. Der Einwand des Bundesfinanzhofs, der Gesetzgeber habe seine Lenkungsabsichten nicht ausdrücklich im Gesetz erkennen lassen, geht also schon deshalb ins Leere, weil keine konkreten Lenkungsabsichten bestanden.

4.1.7 Steuerwertniveau: Ungleichmäßigkeit nur im Hinblick auf den Veräußerungspreis, nicht im Verhältnis zum Ertragswert

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs entspricht das Ertragswertverfahren nicht den sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen, weil im Verhältnis zu den Verkehrswerten *kein auch nur annähernd gleichmäßiges Steuerwertniveau* erreicht wird, sodass die Erwerber bebauter Grundstücke sehr unterschiedlich be- bzw. entlastet würden⁴⁷.

46 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 610.

47 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 610 f. Der BFH führt dazu im Einzelnen aus: „*Nach der o.g. Kaufpreisuntersuchung erreichte der nach dem gesetzlichen Ertragswertverfahren ermittelte Wert in 567 von 2221 Fällen (rd. 25 v.H. der Fälle) nicht einmal 40 v.H. (teilweise nicht einmal 20 v.H.) des Kaufpreises, der bei der Veräußerung an Dritte für ein (bebautes) Grundstück in zeitlicher Nähe zum Übergang durch Erbschaft oder Schenkung tatsächlich erzielt wurde, während in 24,6 v.H. der Untersuchungsfälle (548 von 2221 Fällen) mehr als 60 v.H., in 7 v.H. der Untersuchungsfälle über 80 v.H. des Verkaufspreises erreicht wurde. Das Bewertungsverfahren führt darüber hinaus in Gebieten mit hohen Grundstückspreisen, vor allem in Ballungsräumen dazu, dass es keinen Wertunterschied mehr gibt zwischen einem bebauten und einem unbebauten Grundstück, weil der im Ertragswertverfahren sich ergebende Wert für das bebaute Grundstück so niedrig ist, dass er nicht einmal den Mindestwert nach § 146 Abs. 6 i.V.m. § 145 Abs. 3 BewG erreicht (Sog. „Mindestwertgebiete“ ...).*“

Der Bundesfinanzhof kommt zu diesem Ergebnis, weil er den Veräußerungspreis zum Maßstab nimmt. Dem gegenüber hat sich der Gesetzgeber (auch) eine Gleichbehandlung der Erben von Grundvermögen im Hinblick auf den Ertragswert zum Ziel gesetzt. Aus der Sicht des Gesetzgebers, die wir für zulässig erachten⁴⁸, ist dieses Ziel erreicht worden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber gerade in steuerlichen Massenverfahren pauschalieren und typisieren darf. Soweit Ungleichmäßigkeiten der Bewertung auf die pauschalierenden Abschläge vom Vervielfältiger zurückzuführen sind, können sie u.E. hingenommen werden, weil sie der Steuervereinfachung dienen und eher einen begünstigenden Effekt besitzen.

4.1.8 Unterbewertungen in der Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung: Ursachen nicht feststellbar

Schließlich bemängelt der Bundesfinanzhof, dass die Grundstücksbewertung nach § 146 BewG in einer erheblichen Anzahl von Fällen zu einer *extremen Unterbewertung* führe. Dabei würden Werte erreicht, die unter 40 v.H. des Verkehrswertniveaus lägen, teilweise aber noch deutlich niedriger seien. Insoweit bestehe die frühere Privilegierung des Grundbesitzes in wesentlichen Teilbereichen weiter fort⁴⁹.

Ob Unterbewertungen vorliegen, bestimmt sich nach dem Bewertungsmaßstab. Der Bundesfinanzhof hält den Verkehrswert (im Sinne von Veräußerungspreis) für das „Maß aller Dinge“, der Gesetzgeber sieht im Ertragswert die beste Annäherung an den Verkehrswert. Der Bund der Steuerzahler ist mit dem Gesetzgeber der Ansicht, dass das Ertragswertverfahren wie kein anderes Bewertungsverfahren geeignet ist, die steuerliche Ertrags- bzw. Leistungsfähigkeit des Grundvermögens festzustellen. Diese Verfahrensrichtigkeit legt die berechtigte Vermutung nahe, dass die mit diesem Verfahren gewonnenen Ergebnisse auch gerecht sind und die Gleichmäßigkeit von Bewertung und Belastung gewährleisten.

Davon abgesehen sind unzutreffende Bewertungen bei keinem Bewertungsverfahren ganz auszuschließen. Sie stellen jedoch nicht das Bewertungsverfahren selbst in Frage, denn sie entstehen zumeist aus seiner fehlerhaften Anwendung. So hat zum Beispiel der Ansatz einer wirklichkeitsfremd niedrigen Miete zwangsläufig die Feststellung eines zu niedrigen Ertragswertes zur Folge. Ohne Kenntnis der Bewertungen lässt sich freilich nicht feststellen, worauf

48 Siehe oben S. 10 ff.

49 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 610.

die außerordentlich niedrigen Ertragswerte zurückzuführen sind, die in der Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung enthalten sein sollen.

4.2 Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 22.6.1995 die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens als Muster für eine entsprechende Bewertung anderer Vermögensarten erwähnt⁵⁰. Deshalb erübrigen sich weitere Ausführungen.

4.3 Sonderbewertung des Betriebsvermögens zulässig

Die besonderen Bewertungsvorschriften für Betriebsvermögen gehen zurück auf eine entsprechende Anregung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung zur Erbschaftsteuer vom 22.6.1995. Damals hatte das Bundesverfassungsgericht befunden, dass vor allem mittelständische Betriebe wegen der Sozialbindung ihres Vermögens erbschaftsteuerlicher Schonung bedürfen⁵¹.

Der Gesetzgeber hat daraufhin die Besteuerung von Betriebsvermögen im Erbschaftsteuergesetz so angelegt, dass bei geringeren Vermögen vor allem die Freibeträge und Sonderregelungen die effektive Steuerlast deutlich geringer ausfallen lassen als die tarifliche Steuerlast. Mit steigendem Vermögen verlieren zwar die Freibeträge immer mehr ihre dämpfende Wirkung auf die effektive Belastung, doch bleiben diejenigen Bestimmungen unverändert wirksam, nach denen das Produktiv-Vermögen nur zu einem Teil anzusetzen (§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG) sowie nach der Steuerklasse I zu belasten ist (§ 19a ErbStG).

Diese Sonderregelungen sahen zunächst, also vor Inkrafttreten des Haushaltsbegleitgesetzes 2004, einen Ansatz des Betriebsvermögens zu 60 v.H. und eine tarifliche Höchstbelastung von 30 v.H. vor. Sie führten zu einer Reduzierung der tariflichen Belastung um etwa 4 Zehntel, so dass der effektive Steuersatz für Produktiv-Vermögen höchstens 18 v.H. betragen hat ($30 \text{ v.H.} \times 0,6 = 18 \text{ v.H.}$). Mit Inkrafttreten des Haushaltsbegleitgesetzes 2004⁵² hat die

50 Vgl. *Bundesverfassungsgericht* 2 BvR 552/91 v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 165 [176] = BStBl. II 1995, S. 674.

51 Ebenda, S. 175 f. = BStBl. II 1995, S. 674.

52 Artikel 13 Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I S. 3075 (3086). – Gegen diese Neuregelung bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, die der Bund der Steuerzahler teilt. Der Ver-

entlastende Wirkung dieser Sonderregelung zwar abgenommen, besteht aber im Kern weiterhin. Das Produktiv-Vermögen muss nun mit 65 v.H. (statt 60 v.H.) angesetzt werden und die Entlastung, die mit der Anwendung der Steuerklasse I verbunden ist, darf nur noch zu 88 v.H. (statt zu 100 v.H.) wirksam werden, was einem Selbstbehalt von 12 v.H. der jeweiligen Differenz zur Steuerklasse I entspricht. Gleichwohl ist auch nach der Neuregelung der effektive Höchst-Steuersatz für das Produktiv-Vermögen mit rd. 22 v.H.⁵³ vergleichsweise niedrig.

Der Bund der Steuerzahler hält – entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs⁵⁴ – sowohl den *Bewertungsabschlag* als auch den besonderen *Freibetrag für das Produktivvermögen* grundsätzlich für erforderlich, um der Sozialbindung des Betriebsvermögens Rechnung zu tragen. Die Berücksichtigung dieser Besonderheit des Betriebsvermögens erzeugt keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, sondern ist als Maßnahme zur Herstellung und Gewährleistung materieller Gleichbehandlung zu werten. Beide Maßnahmen ergänzen sich in sinnvoller Weise. Während der Freibetrag für das Betriebsvermögen bei Kleinst- und Kleinunternehmen eine weitgehende Freistellung von der Erbschaftsteuer bewirkt, sorgt der Bewertungsabschlag für eine Milderung der erbschaftsteuerlichen Belastung auch bei größeren Betriebsvermögen.

Wir sehen auch in der Anwendung der günstigsten Steuerklasse auf das Betriebsvermögen bei Erben der Klasse II und III keine unzulässige Begünstigung. Diese Regelung soll lediglich sicherstellen, dass Betriebsvermögen auch in denjenigen Fällen keiner übermäßigen, betriebsgefährdenden Belastung unterliegt, in denen der Erbe mit dem Erblasser nicht direkt verwandt ist. Wir verstehen deshalb diese Sonderregelung als eine notwendige Ergänzung der übrigen Verschonungsregelungen für das Betriebsvermögen, die ansonsten in den Fällen, in denen der Erbe der Steuerklasse II oder III angehört, letztlich nicht den Bestand des Betriebes und seine Fortführung bewirken könnten, also praktisch wirkungslos bleiben würden.

mittlungsausschuss hat sich nämlich insoweit auf Änderungen geeinigt, die entgegen den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht Gegenstand der im Vermittlungsausschuss verhandelten Gesetzesinitiative waren und weder in den Ausschüssen noch im Plenum konkret behandelt wurden. Vgl. dazu *Bundesfinanzministerium*, Schreiben v. 12.3.2004, IV D 2 – S 0338 – 13/04 und *W. G. Leisner*, Verfassungswidrigkeit des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 – gebotener Rechtsschutz gegen Erhöhung der Erbschaft- und Schenkungsteuer?, in: *Deutsches Steuerrecht* 19/04, S. 804 ff.

53 Die Anwendung des Spitzensteuersatzes der Steuerklasse I auf 65% des Produktiv-Vermögens entspricht einer Reduzierung der Belastung von 30 v.H. auf 19,5 v.H. ($30 \text{ v.H.} \times 0,65 = 19,5 \text{ v.H.}$); der Selbstbehalt von 12 v.H. bei Anwendung der Steuerklasse I auf das Produktivvermögen beläuft sich beim tariflichen Höchststeuersatz von 50 v.H. (Steuerklasse III) auf $(50 \text{ v.H.} - 30 \text{ v.H.}) \times 0,12 = 2,4 \text{ v.H.}$

54 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 607 f.

Die Kritik des Bundesfinanzhofs⁵⁵ an der *Übernahme der Steuerbilanzwerte* teilt der Bund der Steuerzahler nicht. Diese Maßnahme sollte in erster Linie der Steuervereinfachung dienen. Diesen Zweck hat sie sicherlich erfüllt. Dass sie zugleich die Bemessungsgrundlage verringert hat, ist aus unserer Sicht hinzunehmen, denn diese Nebenfolge wird durch den Steuervereinfachungsgewinn mehr als aufgewogen. Zwischen den Prinzipien der Steuergerechtigkeit im Sinne einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf der einen Seite und der Steuervereinfachung auf der anderen Seite hat eine Abwägung und ein Ausgleich zu erfolgen; keines dieser Prinzipien darf das andere völlig in den Hintergrund drängen. Bei der Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung hat der Gesetzgeber dem Grundsatz der Steuervereinfachung offensichtlich Vorrang vor dem der Steuergerechtigkeit eingeräumt. Dies ist aus unserer Sicht auch deshalb nicht zu kritisieren, weil die Steuerbilanzwerte über den Betriebsvermögensvergleich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mit bestimmen, die sich ebenfalls wie die Erbschaftsteuer an der Leistungsfähigkeit orientiert. Was bei der Einkommensteuer zulässig ist, sollte auch bei der Erbschaftsteuer keine Bedenken hervorrufen.

Einer kritischen Prüfung bedarf hingegen die *Erstreckung der Begünstigung auf andere Vermögensarten*, wenn diese rechtsformabhängig als Betriebsvermögen angesehen werden. Sollte das Bundesverfassungsgericht, das eine Begünstigung insbesondere mittelständischer Unternehmen verlangt hat, diese rechtsformabhängige Erstreckung der Begünstigung auf andere Vermögensarten als zu weitgehend ablehnen, sollte dies allerdings nicht dazu führen, dass die Begünstigung mittelständischer Betriebe bei der Erbschaftsteuer insgesamt verworfen wird.

Die Belastung des Betriebsvermögens mit Erbschaftsteuer mag im Vergleich zur Belastung der anderen Vermögensarten erheblich geringer ausfallen, zählt aber gleichwohl im internationalen Vergleich eher zu den Spitzenbelastungen:

- In *Italien* wurde die Erbschaftsteuer mit Wirkung vom 25.10.2001 abgeschafft⁵⁶.
- Von den Staaten, die zum 1. Mai 2004 der EU beigetreten sind, erheben die folgenden keine Erbschaft- und Schenkungsteuer: *Estland, Lettland, Malta, Slowakische Republik, Zypern*⁵⁷.

55 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 601, 607.

56 Vgl. *E. Lobis*, Italien, Anm. 200, in: *A. Mennel, J. Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblatt, Herne, Stand 53. Erg.-Lfg., April 2004.

- In *Großbritannien* sind „Unternehmensübergänge ... (steuerbefreit), wenn zum Buchwert übertragen wird und der neue Inhaber das Unternehmen für eine bestimmte Zeit fortsetzt ... In den von dieser Befreiung nicht erfassten Fällen werden Betriebsgrundstücke, Gebäude, Anlagen und (mit Einschränkungen) Anteile an Kapitalgesellschaften nur zu 50% ihres Wertes angesetzt.“⁵⁸ Eine ähnliche Sonderregelung gilt für land- und forstwirtschaftliches Vermögen.
- In den *Niederlanden* kann bei übergehenden Betrieben und wesentlichen Beteiligungen der steuerpflichtige Wert um 30% gemindert werden, sofern die Betriebe über mindestens 5 Jahre weiter fortgeführt werden⁵⁹.
- In *Spanien* kann der Erwerber unter bestimmten Voraussetzungen die Bemessungsgrundlage um 95% des Nettowerts des Familienunternehmens reduzieren⁶⁰.
- In den *USA* wird bei der Erbschaftsteuer, die dort als Nachlass-Steuer gestaltet ist, ein Freibetrag in Höhe von 1,3 Mio. US \$ gewährt, wenn der Nachlass zu 50% und mehr aus Familienunternehmen oder Anteilen an solchen (Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaften überwiegend im Besitz des Verstorbenen oder seiner Familie) besteht und wenn diese Familienunternehmen fortgeführt werden⁶¹. Vermögensübergänge an Ehegatten bleiben völlig steuerfrei.

Das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung kommt in seinem internationalen Vergleich zu einem ähnlichen Ergebnis, wenn es feststellt, dass „*einige Länder für die Übertragung von Unternehmensvermögen weitgehende sachliche Erleichterungen vorsehen (Steuerbefreiungen von 100%, 95%, 90%), deren Umfang über die in Deutschland für die Übertragung von Betriebsvermögen gewährten Erleichterungen hinausgehen. Deutschland gewährt zwar relativ hohe persönliche Freibeträge, allerdings bleiben in sechs (ab 2004: acht) der fünfzehn Länder unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten in vollem Umfang steuerfrei.*“⁶²

57 Vgl. *Bundesregierung*, Antwort auf die Große Anfrage der Abgeordneten Rainer Brüderle, Gudrun Kopp, Jürgen Koppelin, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP, Auswirkungen der EU-Osterweiterung auf die mittelständische Wirtschaft und insbesondere auf das Handwerk, BT-Drs. 15/3900, S. 27.

58 *I. Müssener*, Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland, Anm. 269, in: *A. Mennel, J. Förster* (Fn 56).

59 Vgl. *I. Müssener*, Niederlande, Anm. 397, in: *A. Mennel, J. Förster* (Fn 56).

60 Vgl. *C. Courage*, Spanien, Anm. 428, in: *A. Mennel, J. Förster* (Fn 56).

61 Vgl. *I. Müssener*, USA, Anm. 268, in: *A. Mennel, J. Förster* (Fn 56).

62 *Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung*, Erbschaftsteuerbelastung in Deutschland, den Staaten der EU und anderen wichtigen Staaten bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, Kurzfassung v. 27.2.2004, S. 18; www.zew.de.

4.4 Beschränkung des Schuldenabzugs nicht zu begründen

Der Bundesfinanzhof wendet sich gegen den Abzug von Schulden mit ihrem Nominalwert⁶³. Bei Vermögensarten wie dem Grundvermögen, die nicht mit ihrem Veräußerungspreis, sondern mit einem weit darunter liegenden Ertragswert angesetzt werden, habe der Abzug von Schulden mit ihrem Nominalwert die Wirkung eines zusätzlichen Freibetrages, der aber vom Gesetzgeber nicht vorgesehen sei und bis zur völligen Steuerfreiheit von Erbschaften führen könne.

Nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler müssen Schulden mit ihrem Nominalwert angesetzt werden. Soweit Geldvermögen und andere, zum gemeinen Wert anzusetzende Vermögensarten erworben wurden, besteht ohnehin keine Alternative. Da die Bewertung von Grundvermögen zum Ertragswert der materiellen steuerlichen Gleichbehandlung mit anderen Vermögensarten dient, ist nicht einzusehen, dass dem Steuerzahler daraus ein Nachteil beim Ansatz seiner Schulden erwachsen soll. Die Begünstigungen des Betriebsvermögens sowie des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bei der Erbschaftsteuer entsprechen verfassungsrechtlichen Erfordernissen und verfassungsgerichtlichen Vorgaben. Auch in diesen Fällen ist zu fragen, warum den betroffenen Steuerzahlern daraus an anderer Stelle ein steuerlicher Nachteil erwachsen soll.

Die (teilweise) Versagung des Schuldenabzugs läuft zudem den Grundannahmen der Erbschaftsbesteuerung zuwider. Wenn bei der Erbschaftsteuer positives Vermögen steuerliche Leistungsfähigkeit indiziert, dann muss negatives Vermögen (Schulden) als das Fehlen von steuerlicher Leistungsfähigkeit begriffen und dem entsprechend behandelt werden. Werden die Schulden, die einer Vermögensart zuzurechnen sind, nur noch in Höhe des positiven Vermögens anerkannt, hat dies zur Folge, dass ein Teil der Schulden völlig „unter den Tisch“ fällt. Schulden sind jedoch Schulden; schlechte Schulden und gute Schulden gibt es nicht.

5. Bewertung im Revisionsfall nicht überzeugend

Die vom Bundesfinanzhof monierten Ungleichbehandlungen des Erbschaftsteuerrechts ergeben sich, wie soeben dargelegt, aus dem Bestreben des Gesetzgebers, eine *materielle Gleichbehandlung* der Vermögensarten nach ihrem Ertragswert herzustellen. Demgegenüber

63 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 605 f., 613.

ist die vom Bundesfinanzhof mehrmals bestätigte Ungleichbehandlung von Rechtsansprüchen auf Grundvermögen gegenüber dem Grundvermögen selbst auf die Herstellung schematischer Gleichbehandlung ausgerichtet. Dadurch wird die Bewertung nach dem gemeinen Wert im Sinne von Veräußerungspreis unterhalb der Gesetzesschwelle ausgedehnt, die Bewertung nach dem Ertragswert zurückgedrängt. Diese Rechtsprechung ist keineswegs überzeugend, soll aber in dem vorliegenden Revisionsverfahren mit einer angreifbaren Entscheidung erneut bestätigt werden.

Obwohl in der Sache alles darauf hinweist, dass im vorliegenden Fall ein Anwartschaftsrecht besteht, dessen Erstarkung zum Vollrecht nur noch vom allfälligen Vollzug der Grundbuchumschreibung abhing, beabsichtigt der Bundesfinanzhof, seiner Entscheidung die Existenz eines Eigentumsverschaffungsanspruchs zu Grunde zu legen. Mit dieser Rechtsprechung verliere das Anwartschaftsrecht im Steuerrecht seinen herausgehobenen Charakter, den es im Zivilrecht gegenüber dem Eigentumsverschaffungsanspruch besitzt.

Die Begründung des Bundesfinanzhofs für diese Abweichung vom Zivilrecht vermag indes nicht zu überzeugen. Um die s. E. ungerechte Bewertung des Anwartschaftsrechts mit dem Einheitswert bzw. mit dem Bedarfswert zu verhindern⁶⁴, ist die Nichtanerkennung des Anwartschaftsrechts u.E. ein untaugliches und unzulässiges Mittel. Auch liefert die Bewertungssymmetrie beim Veräußerer und beim Käufer⁶⁵ im Hinblick auf das Verpflichtungs- und das Verfügungsgeschäft keine durchschlagende Begründung für die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Dieses Argument greift nämlich zu kurz, weil es sich auf das Zivilrecht beschränkt und die maßgebliche Entscheidung zur Bewertung des Grundvermögens, für die der Steuergesetzgeber zuständig ist, kurzer Hand ausblendet.

Hätte sich der Bundesfinanzhof den überzeugenden Ausführungen des Finanzgerichts Stuttgart angeschlossen, hätte dies einer Richtervorlage hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der beanstandeten erbschaftsteuerlichen Vorschriften nicht im Wege gestanden. Das Bundesverfassungsgericht hätte dann eine Entscheidung darüber treffen müssen, dass auf der einen Seite das Anwartschaftsrecht und das Grundvermögen mit dem Bedarfswert, auf der anderen Seite der Eigentumsverschaffungsanspruch sowie das Geld- und Sachvermögen mit dem Ver-

64 Dieser Beweggrund geht aus BFH II R 118/86, BStBl. II 1991, S. 620, 622 hervor. Hier sagt der BFH ganz offen, dass er einen Vorrang des Anwartschaftsrechts nur dann anerkennen würde, wenn dies im Hinblick auf die Unterbewertung des Grundbesitzes zu einem gerechteren Ergebnis führen würde.

65 Vgl. *Bundesfinanzhof*, Vorlagebeschluss (Fn 4), S. 615.

kehrswert bewertet werden. Ein Scheitern dieser Vorlage hätte freilich die Bewertung des Anwartschaftsrechts mit dem Bedarfswert bestätigt, was der Bundesfinanzhof aber anscheinend nach Möglichkeit verhindern will. Dabei übersieht er allerdings, dass seine Rechtsprechung eine neue Ungleichbehandlung verursacht, nämlich die Bewertung des dem Grundbesitz sehr nahekommenden Anwartschaftsrechts mit dem Kaufpreis gegenüber der Bewertung des Grundvermögens mit dem Ertragswert.

Deshalb sollte das Bundesverfassungsgericht, wenn es die Vorlage des Bundesfinanzhofs für zulässig erachtet, auch dessen Rechtsprechung zur steuerlichen Unerheblichkeit des Anwartschaftsrechts in seine Prüfung einbeziehen. Zwar ist das Bundesverfassungsgericht gemäß darauf beschränkt, bei einer konkreten Normenkontrollklage über die Rechtsfrage zu entscheiden⁶⁶. Jedoch umfasst die Prüfung der beanstandeten Vorschriften der Erbschaftsteuer gemäß Vorlagebeschluss auch „§ 12 ErbStG i.V.m. den in dieser Vorschrift in Bezug genommenen Vorschriften des BewG“⁶⁷. Zu diesen Vorschriften gehört § 19 BewG, der vom Bundesfinanzhof zur Abgrenzung des Begriffes „Grundbesitz“ herangezogen wird.

6. Ergebnis

Der Aufforderung des Bundesverfassungsgerichts folgend nimmt der Bund der Steuerzahler zunächst Stellung zur **Zulässigkeit der Vorlage**. Seiner Ansicht nach ist die Vorlage unzulässig. In ihr legt der Bundesfinanzhof dar, weshalb er die unterschiedliche Bewertung der Vermögensarten bei einem einheitlichem Tarif der Erbschaftsteuer für eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung hält. Jedoch ist die verfassungsgerichtliche Prüfung der beanstandeten erbschaftsteuerlichen Vorschriften nicht entscheidungserheblich. Selbst dann, wenn diese Vorschriften verfassungswidrig wären, hätte dies *keine unmittelbare Bedeutung* für die im Streitfall vorgenommene Bewertung, weil das erworbene Vermögen im Ausgangsverfahren aus Geld- und Sachvermögen besteht, die beanstandeten Vorschriften aber die Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen betreffen.

Unwahrscheinlich ist, dass eine Entscheidung, mit der die Verfassungswidrigkeit der Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen festgestellt würde, *mittelbare Bedeutung* für das Geld- und Sachvermögen erlangen und deren Bewertung entschärfen könnte. Dies widerspricht nicht nur der allgemeinen Überzeugung, dass Sach- und Geldvermögen zutreffend

66 § 81 BVerfGG.

bewertet werden, sondern stünde auch im Gegensatz zu den wiederholten Forderungen nach einer Verschärfung der Erbschaftsteuer.

Darüber hinaus ist die Vorlage des Bundesfinanzhofs nicht überzeugend begründet. Die **Bewertung des bebauten Grundvermögens** im Ertragswertverfahren entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Gleichbehandlungsgrundsatzes, die im Bereich der Besteuerung eine Gleichbehandlung im Sinne einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangen. Die Feststellung von Ertragswerten dient der materiellen Gleichbehandlung im Verhältnis zu den anderen Vermögensarten, weil sie jene Besonderheiten des Grundvermögens berücksichtigt, die sich in Gestalt von Ertragsminderungen niederschlagen und damit die steuerliche Leistungsfähigkeit des bebauten Grundvermögens im Vergleich zu anderen Vermögensarten mindern. Der Gesetzgeber durfte diesen strukturellen Unterschieden des Grundvermögens gegenüber den anderen Vermögensarten durch pauschalierende und typisierende Abschläge Rechnung tragen. Sie gehören zu den „verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungen“, die das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Erbschaftsteuer im Zusammenhang mit der gleichmäßigen Belastung der Steuerzahler ausdrücklich erwähnt hat.

Die Bedenken des Bundesfinanzhofs gegenüber der geltenden Ertragswertfeststellung überzeugen hingegen nicht:

- Die unterschiedliche Bewertung der Vermögensarten bei einheitlichem Tarif ist zulässig, weil sie die Unterschiede in der Ertragsfähigkeit der Vermögensarten berücksichtigt. Ein *Vergleich mit den für verfassungswidrig erklärten Einheitswerten* ist verfehlt, weil diese auf den Wertverhältnissen weit zurückliegender Hauptveranlagungszeitpunkte beruht haben (Vergangenheitswerte), während Sach- und Geldvermögen mit ihren aktuellen Werten (Gegenwartswerte) angesetzt wurden.
- Der Bundesfinanzhof weist den Einwand zurück, dass der Veräußerungspreis schon deshalb nicht als Bewertungsgrundlage in Betracht kommen kann, weil das bebaute Grundvermögen in vielen Fällen zur *eigenen Nutzung* gehalten wird und nicht zur Veräußerung bestimmt ist. Da jedoch bei Ein- und Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen erfahrungsgemäß die Eigennutzung im Vordergrund steht, wird sie von einer unbeachtlichen, persönlich gefärbten Verwendung zu einem maßgeblichen objektiven Merkmal dieser Vermögensart.

- Entgegen den Ausführungen des Bundesfinanzhofs ist der *Veräußerungspreis* nicht schon deshalb zur Bewertung von Grundvermögen geeignet, weil er sich am Markt bildet. Wegen der überwiegenden Eigennutzung des Grundvermögens besitzt die Finanzverwaltung in ihren Kaufpreissammlungen nur eine relativ geringe Anzahl von Veräußerungspreisen. Diese auf die Vielzahl nicht veräußerter Grundstücke zu übertragen, wäre bereits sehr schwer, weil die Grundstücke nur eingeschränkt miteinander vergleichbar sind. Hinzu kommt, dass sich in den Veräußerungspreisen auch persönliche Präferenzen niederschlagen, die sich eigentlich gar nicht herausrechnen lassen. Ferner können spekulative Preisbewegungen die Veräußerungspreise von Grundstücken vorübergehend in die Höhe schießen lassen und damit eine weitere, kaum bezifferbare Verzerrung der Veräußerungspreise bewirken. Nicht zuletzt deckt der Veräußerungspreis auch die spezifischen Vorteile einer Vermögensanlage in Grundvermögen ab, die sich aber nicht in entsprechend gesteigerten Erträgen niederschlagen und deshalb bei der Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit unberücksichtigt bleiben müssen.
- Die Ansicht des Bundesfinanzhofs trifft nicht zu, dass das Bewertungsniveau beim Grundvermögen unerheblich ist für die Mietenhöhe. Auch eine bewertungsbedingte Erhöhung der Erbschaftsteuer auf das Grundvermögen verringert die Netto-Rendite des privaten Wohnungsbaus. Dies kann entweder direkt zu Mietpreiserhöhungen führen oder das Anlage suchende Kapital in andere Verwendungen lenken, was eine Verknappung des Wohnungsangebots und letztendlich ebenfalls eine Erhöhung der Mieten zur Folge hätte.
- Nicht nachvollziehbar ist die Kritik des Bundesfinanzhofs, dass die Ertragsbewertung den in der Gesetzesbegründung genannten Lenkungs Zwecken nicht Rechnung tragen könne und dass die Lenkungs zwecke keinen Niederschlag in § 146 ff. BewG fänden. Den Gesetzesmaterialien ist nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber Lenkungs kompetenzen in Anspruch nehmen wollte. Tatsächlich dient die Ertragsbewertung keinen Lenkungs zwecken. Lehnt der Gesetzgeber zu Recht die schematische Gleichbewertung der Vermögensarten ab und berücksichtigt stattdessen ihre unterschiedliche Ertragsfähigkeit, liegt darin offensichtlich kein Einsatz der Besteuerung zu Lenkungs zwecken, auch wenn der Gesetzgeber von seiner Entscheidung günstige finanzpolitische, volkswirtschaftliche und sozialpolitische Nebenwirkungen erwarten darf.
- Die Feststellung des Bundesfinanzhofs, das Ertragswertverfahren habe ein uneinheitliches Bewertungsniveau zur Folge gehabt, gilt nur im Hinblick auf die Ver-

äußerungspreise, aber nicht auf den vom Gesetzgeber angewendeten Maßstab des Ertragswerts.

- Die von der Finanzverwaltung festgestellten und vom Bundesfinanzhof aufgegriffenen Unterbewertungen können nicht gegen die Ertragsbewertung ins Feld geführt werden, solange nicht nachgeprüft werden kann, ob tatsächlich das Ertragswertverfahren die Unterbewertungen verursacht hat.

Der Bund der Steuerzahler ist ferner der Ansicht, dass die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens verfassungsgemäß ist. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 22.6.1995 die **Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens** sogar als Muster für eine entsprechende Bewertung anderer Vermögensarten erwähnt.

Der Bund der Steuerzahler hält auch die **Sonderbewertung des Betriebsvermögens** für zulässig. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs sind seiner Ansicht nach sowohl der *Bewertungsabschlag* als auch der besondere *Freibetrag für das Produktivvermögen* grundsätzlich erforderlich, um der Sozialbindung des Betriebsvermögens Rechnung zu tragen. Die Berücksichtigung dieser Besonderheit des Betriebsvermögens erzeugt keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, sondern ist als Maßnahme zur Herstellung und Gewährleistung materieller Gleichbehandlung zu werten. Auch die Kritik des Bundesfinanzhofs an der *Übernahme der Steuerbilanzwerte* teilt der Bund der Steuerzahler nicht. Diese Maßnahme sollte in erster Linie der Steuervereinfachung dienen. Schließlich darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass die Belastung des Betriebsvermögens mit Erbschaftsteuer im Vergleich zur Belastung der anderen Vermögensarten erheblich geringer ausfallen mag, aber gleichwohl *im internationalen Vergleich* eher zu den Spitzenbelastungen zählt.

Nach Ansicht des Bundes der Steuerzahler müssen **Schulden** mit ihrem Nominalwert angesetzt werden. Soweit Geldvermögen und andere, zum gemeinen Wert anzusetzende Vermögensarten erworben wurden, besteht ohnehin keine Alternative. Da die Bewertung des Grundvermögens zum Ertragswert der materiellen steuerlichen Gleichbehandlung mit anderen Vermögensarten dient, ist nicht einzusehen, dass dem Steuerzahler daraus ein Nachteil beim Ansatz seiner Schulden erwachsen soll. Die aktuelle Bewertung des Betriebsvermögens sowie des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für die Zwecke der Erbschaftsbesteuerung entsprechen verfassungsrechtlichen Erfordernissen und verfassungsgerichtlichen Vorgaben.

Auch in diesen Fällen ist zu fragen, warum den betroffenen Steuerzahlern daraus an anderer Stelle ein steuerlicher Nachteil entstehen soll.

Schließlich hält es der Bund der Steuerzahler für geboten, im Falle einer verfassungsgerichtlichen Prüfung der beanstandeten Bewertungsvorschriften die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur **Bewertung von Rechtsansprüchen auf Grundvermögen** in die Prüfung einzubeziehen. Diese Rechtsprechung dehnt die Bewertung nach dem gemeinen Wert im Sinne des Veräußerungspreises unterhalb der Gesetzesschwelle aus und drängt die Bewertung nach dem Ertragswert zurück. Dabei ist diese Rechtsprechung keineswegs überzeugend, soll aber in dem vorliegenden Revisionsverfahren mit einer angreifbaren Entscheidung erneut bestätigt werden. Die zivilrechtlichen Argumente des Bundesfinanzhofs greifen zu kurz, weil sie die maßgebliche Entscheidung zur Bewertung des Grundvermögens, für die der Steuergesetzgeber zuständig ist, kurzer Hand ausblenden.