

**Erbschaftsteuer: Verfassungswidrigkeit wegen gleichheitswidriger Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen beim Betriebsvermögen, bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und beim Grundbesitz?**

-- Vorlage an das BVerfG

GG Art. 3 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 S. 1; BVerfGG § 80; ErbStG § 10 Abs. 1 S. 1 und 2, Abs. 5 Nr. 1 und 2, Abs. 6, § 12 Abs. 1 bis 5, § 13 Abs. 3 S. 2, § 13a Abs. 1 und 2, Abs. 4 Nr. 1 und 3, Abs. 5, § 15, § 19, § 19a, § 28; BewG § 6, § 9 Abs. 1 und 2, § 10, § 11 Abs. 1 und 2, Abs. 4, § 12 Abs. 1, §§ 13 ff., § 31, § 33 Abs. 3 Nr. 2, §§ 95 bis 99, § 103, § 104, § 109 Abs. 1 und 2, § 137, § 138 Abs. 1 und 3, § 140 Abs. 2, § 141 Abs. 1, § 142, § 143, § 144, § 145 Abs. 3, § 146 Abs. 1 bis 8

**Der BFH hält § 19 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des JStG 1997 i.V.m. § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 6 Satz 4 ErbStG, § 12 ErbStG sowie §§ 13a, 19a ErbStG, dabei § 12 ErbStG i.V.m. den in dieser Vorschrift in Bezug genommenen Vorschriften des BewG, wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) für verfassungswidrig, weil die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage beim Betriebsvermögen, bei den Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie beim Grundbesitz (einschließlich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) gleichheitswidrig ausgestaltet sind.**

BFH, Beschl. v. 22.5.2002 -- II R 61/99

Gründe:

**Teil A: Sachverhalt**

Die Klägerin (Kl.in) ist die Nichte und Alleinerbin der am 23.7.1997 verstorbenen Erblasserin (E). E hatte 1994 eine Eigentumswohnung zu einem Kaufpreis von 343.000 DM gekauft. Der Kaufpreis war bis Ende 1996 vollständig gezahlt. Die Auflassung wurde am 3.6.1997 erklärt; am 4.8.1997 erfolgte die Umschreibung im Grundbuch. Zum Nachlaß der E gehörten auch ein Bankguthaben i.H.v. 134.150 DM sowie ein Steuererstattungsanspruch i.H.v. 673 DM.

Das FA setzte durch Bescheid v. 7.7.1998 gegen die Kl.in wegen des Erwerbs durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, § 1922 Abs. 1 BGB) Erbschaftsteuer i.H.v. 74.494 DM fest. Das FA sah als Gegenstand des Erwerbs der Kl.in nicht das Wohnungseigentum, sondern den auf dessen Verschaffung gerichteten Anspruch an, den es mit dem gemeinen Wert, d.h. hier mit dem Nennwert des Kaufpreises bewertete. Die im Nachlaß befindlichen Kapitalforderungen erfaßte das FA ebenfalls mit dem Nennwert. Den Einspruch, mit dem die Kl.in beantragte, als Wert der Eigentumswohnung nicht den gemeinen Wert (343.000 DM), sondern den vom Lagefinanzamt durch Bescheid v. 20.5.1998 festgestellten Grundstückswert (Bedarfwert gemäß § 138 Abs. 5 BewG) i.H.v. 127.000 DM der Besteuerung zugrunde zu

legen, weil das Wohnungseigentum noch vor dem Tod der E an diese aufgelassen worden sei, wies das FA als unbegründet zurück.

Das FG (FG Baden-Württemberg v. 10.5.1999 -- 9 K 317/98, EFG 2000, 1019) ... setzte die Erbschaftsteuer entsprechend dem Antrag der Kl.in, der Besteuerung den Bedarfswert für die Eigentumswohnung zugrunde zu legen, herab. Gegenstand des Erwerbs der Kl.in sei das der E zustehende Anwartschaftsrecht, das mit keinem höheren Wert angesetzt werden dürfe als das mit dem Bedarfswert zu bewertende Vollrecht. Dem Erwerb dieses Rechts komme im Verhältnis zu dem ebenfalls auf die Kl.in übergegangenen Anspruch der E auf Eigentumsverschaffung vorrangige Bedeutung zu, weil die Verkäuferin der Eigentumswohnung noch vor dem Tod der E alles ihr Mögliche getan habe, um den Leistungserfolg herbeizuführen.

Mit der vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassenen Revision rügt das FA Verletzung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 10 und § 12 ErbStG, der § 873, § 1922 BGB und der § 9, § 138 ff. BewG. Entscheidend sei, daß E bei ihrem Tod noch nicht Eigentümerin der Wohnung gewesen sei. Das Anwartschaftsrecht könne nicht dem Grundstückseigentum gleichgestellt werden.

Das FA beantragt, das Ur. des FG Baden-Württemberg v. 10.5.1999 -- 9 K 317/98 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kl.in beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Der Senat hat durch Beschl. v. 24.10.2001 -- II R 61/99, BFHE 196, 304 = BStBl. II 2001, 834 [= <http://www.gmbhr.de/volltext.htm>] das Bundesministerium der Finanzen (BMF) aufgefordert, dem Verfahren beizutreten, und hierzu mitgeteilt, es gehe im Streitfall u.a. auch um die Frage der Verfassungswidrigkeit der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1997 (JStG 1997) v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049) i.V.m. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStG, § 12 ErbStG sowie § 13a, § 19a ErbStG, dabei § 12 ErbStG i.V.m. den dort in Bezug genommenen Vorschriften des BewG i.d.F. des JStG 1997.

Das BMF ist durch Schr. v. 23.11.2001 dem Verfahren beigetreten und hat darauf hingewiesen, daß der Gleichheitssatz dem Steuergesetzgeber eine weitreichende Gestaltungsbefugnis belasse, die ihn insbesondere berechtige, sich bei seinen Regelungen auch von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen oder sozialpolitischen Erwägungen leiten zu lassen. Seine Gestaltungsfreiheit ende erst dort, wo die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar sei, wo also ein sachlicher Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehle. Nur die Einhaltung dieser

äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit sei vom BVerfG nachzuprüfen.

Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

Der Senat hat in dieser Sache am 10.4.2002 mit den Beteiligten mündlich verhandelt.

### **Teil B: Vorlageentscheidung**

Die Vorlage an das BVerfG ist gemäß Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG i.V.m. § 80 BVerfGG geboten, weil der Senat davon überzeugt ist, daß die Vorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049 = BStBl. I 1996, 1523) i.V.m. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStG, § 12 ErbStG sowie § 13a, § 19a ErbStG, dabei § 12 ErbStG i.V.m. den in dieser Vorschrift in Bezug genommenen Vorschriften des BewG, wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungswidrig ist. Der Senat hält die Anwendung eines einheitlichen Steuertarifs auf alle Erwerbsvorgänge für verfassungswidrig, weil die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage beim Betriebsvermögen, bei den Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie beim Grundbesitz (einschließlich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) gleichheitswidrig ausgestaltet sind.

## **I. Rechtslage/Rechtsentwicklung**

### **1. Der Steuertarif**

§ 19 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des JStG 1997 sieht insgesamt 21 unterschiedliche Steuersätze (Vomhundertsätze) im Bereich von 7 v.H. bis 50 v.H. vor, nach denen "die Erbschaftsteuer erhoben wird". Die Höhe des jeweils anzuwendenden Steuersatzes richtet sich zum einen nach der Höhe des Werts des steuerpflichtigen Erwerbs i.S.v. § 19 ErbStG (7 Wertstufen), zum anderen nach der anzuwendenden Steuerklasse (§ 15 ErbStG), die sich wiederum nach dem verwandschaftlichen Verhältnis zwischen dem Erblasser oder Schenker und dem Erwerber richtet. Eine Differenzierung nach dem jeweiligen Gegenstand des Erwerbs sieht § 19 Abs. 1 ErbStG nicht vor. Der sich nach dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs und der Steuerklasse ergebende Vomhundertsatz ist ungeachtet unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe einheitlich auf alle Erwerbsvorgänge anzuwenden.

### **2. Bemessungsgrundlage/steuerpflichtiger Erwerb**

§ 10 ErbStG regelt das Verfahren für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs. Als solcher gilt nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers. Nach S. 2 der Vorschrift gilt als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls die

abzugsfähigen Nachlaßverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden. Der Besteuerung unterliegt danach der *Nettovermögenszuwachs* des Erwerbers.

### **3. Regelbemessungsgrundlage "gemeiner Wert"**

Nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der Bewertung der gemeine Wert zugrunde zu legen. Dieser wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG). Die Allgemeinen Bewertungsvorschriften enthalten darüber hinaus in den §§ 10 bis 16 BewG weitere Bewertungsvorschriften, die in typisierender Weise zu einem mit dem gemeinen Wert vergleichbaren Wert führen.

Der gemeine Wert oder ein diesem vergleichbarer Wert gilt -- als Folge der unter der nachfolgenden Ziff. 4. dargestellten Sondervorschriften -- allerdings nur für nicht zum Betriebsvermögen gehörende bewegliche Gegenstände (z.B. Hausrat, Schmuck, Kunstgegenstände oder Sammlungen), Anteile an Kapitalgesellschaften, soweit ein Kurswert vorliegt oder eine Ableitung des Werts aus stichtagsnahen Verkäufen möglich ist (vgl. § 11 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 BewG) und Investmentzertifikate (§ 11 Abs. 4 BewG) sowie für Kapitalforderungen, Schulden, Sachleistungsansprüche und -verpflichtungen (§ 12 BewG), für Renten und andere wiederkehrende Leistungen (§§ 13 ff. BewG), für nicht zum Betriebsvermögen gehörende Urheberrechte und Patente und für das Auslandsvermögen (§ 12 Abs. 6 ErbStG i.V.m. § 31 BewG).

### **4. Abweichungen vom "gemeinen Wert"**

Sonderregelungen enthält das ErbStG in § 12 Abs. 2 ff. für die Bewertung

- des Betriebsvermögens (§ 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 95 bis 99, § 103, § 104 und § 109 Abs. 1 und 2 und § 137 BewG sowie die Verweisung in § 95 Abs. 1 S. 1 BewG auf § 15 Abs. 1 und 2 EStG; § 13a und § 19a ErbStG);
- nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG),
- des Grundbesitzes (einschließlich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) und der Betriebsgrundstücke (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 140 ff. und §§ 145 ff. BewG; § 13a und § 19a ErbStG).

#### **a) Ansatz des Betriebsvermögens**

Die Bewertung des Betriebsvermögens für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke war bis zum 31.12.1992

geprägt vom Ansatz der Einzelwirtschaftsgüter mit ihrem jeweiligen Teilwert (§ 10 BewG), der im wesentlichen dem gemeinen Wert entspricht, bzw. dem Ansatz der Betriebsgrundstücke mit den Einheitswerten auf den 1.1.1964. Immaterielle Wirtschaftsgüter wie auch Ertragsaussichten blieben (mit wenigen Ausnahmen) unberücksichtigt. Der Gesetzgeber hat somit für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke auf eine Unternehmensbewertung unter Einschluß der mit der Fortführung des Betriebs zusammenhängenden Chancen und Risiken verzichtet. Dieses vorsichtige, auf den reinen Zerschlagungswert abzielende Bewertungsverfahren führte im Durchschnitt zu einer Erfassung der reinen Sachwerte des Betriebsvermögens i.H.v. etwa 2/3 ihres Teilwerts (vgl. Meincke, DStR 1996, 1305 [1309]; Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 5). Besonders profitiert haben von dieser Bewertung normal bis gut rentierliche Unternehmen; selbst bei ertragsschwachen Unternehmen erreichte der Steuerwert kaum den Verkehrswert (vgl. die Untersuchung von Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 74 ff.).

Durch das Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 -- StÄndG 1992 --) v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297 = BStBl. I 1992, 146) ordnete der Gesetzgeber die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Bewertung des Betriebsvermögens auch für erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Zwecke an, ohne das System der Bewertung der Einzelwirtschaftsgüter aufzugeben. Gesetzestechisch geschah dies durch Änderung der in § 12 Abs. 5 ErbStG in Bezug genommenen Vorschriften des BewG, insbesondere der § 95 und § 109 BewG (vgl. Art. 13 Nr. 8 und 20 StÄndG 1992).

Die Gesetzesbegründung (BR-Drucks. 522/91 v. 6.9.1991, S. 37) verweist darauf, daß die Übernahme der Steuerbilanzwerte sich entlastend auswirke. Dies sei wichtig insbesondere für mittelständische Personenunternehmen.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte führte im Vergleich zur Rechtslage vor dem 1.1.1993 -- bei gleichbleibenden Grundstückswerten -- zu einem durchschnittlich um etwa ein Drittel niedrigeren Wertansatz des Betriebsvermögens (vgl. Meincke, DStR 1996, 1305 [1309]; Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 5; Hübner, DStR 1993, 1656 [1657]; Christoffel, GmbHR 1993, 205 [206]; s. auch Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 79 ff., 82). Das BMF hat in der mündlichen Verhandlung v. 10.4.2002 die durch den Ansatz der Steuerbilanzwerte sich ergebende steuerentlastende Wirkung bestätigt und erläutert, daß die Annahme einer Wertminderung um durchschnittlich etwa ein Drittel den Erfahrungen der Finanzverwaltung bei der Vermögensteuer entspreche, bei der die Auswirkungen dieser Maßnahme durch unmittelbaren Vergleich der bis

zum 1.1.1992 anzusetzenden Werte mit den späteren, ab 1.1.1993 anzusetzenden Werten sichtbar geworden seien. Betriebsvermögen wurde danach ab dem 1.1.1993 nur mit durchschnittlich etwa 45 v.H. des wirklichen Substanzwerts angesetzt (vgl. Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 3a Rz. 5).

Über die Verweisung in § 12 Abs. 5 ErbStG auf den Abs. 3 dieser Vorschrift gelten ab dem 1.1.1996 für Betriebsgrundstücke nicht mehr die Einheitswerte auf den 1.1.1964, sondern die sog. Bedarfswerte, d.h. die Grundstückswerte i.S.v. §§ 138 Abs. 3, §§ 145 ff. BewG. Das Niveau dieser Werte liegt über dem der früheren Einheitswerte, wenngleich gerade für Grundstücke, die einer gewerblichen Tätigkeit dienen, die im Vergleich zum sonstigen Grundbesitz günstigere Regelung in § 147 BewG zur Anwendung kommt. Diese sieht den Ansatz des Werts für das Grundstück statt mit 80 v.H. mit lediglich 70 v.H. des Bodenrichtwerts sowie den Ansatz des Werts für das Gebäude mit dem Steuerbilanzwert vor. Außenanlagen bleiben unberücksichtigt. Als Folge der höheren Bewertung der Betriebsgrundstücke stieg das Wertniveau für das Betriebsvermögen ab dem 1.1.1996 auf durchschnittlich ca. 58 v.H. der tatsächlichen Sachwerte (vgl. Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 5).

Der Senat hält diese in der Fachliteratur vertretene Einschätzung für zutreffend. Der sich durch die Anordnung der Übernahme der Steuerbilanzwerte ergebende wertmindernde und damit steuerentlastende Effekt ist allseits unbestritten und -- wie sich aus der Gesetzesbegründung ergibt -- vom Gesetzgeber gewollt. Der wertmindernde Effekt ergibt sich aus der Nichtberücksichtigung der sog. stillen Reserven. Diese entstehen in erster Linie als Folge des Anschaffungskostenprinzips nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, durch die Möglichkeit der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG, durch die Möglichkeit der degressiven Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 2 EStG und durch erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nach §§ 7a ff. EStG, insbesondere auch nach dem Fördergebietsgesetz v. 23.9.1993 (BGBl. I 1993, 1654).

Die Begünstigungswirkung tritt nicht gleichmäßig ein; sie hängt vielmehr von Zufälligkeiten, nämlich von den Möglichkeiten des einzelnen Unternehmens ab, stille Reserven aufzubauen. Von der Übernahme der Steuerbilanzwerte profitieren deshalb besonders anlageintensive Betriebe sowie Betriebe mit einem großen Rückstellungspotential (vgl. Rödder, DB 1993, 2137 [2139]), ferner auch ertragsstarke Unternehmen, weil diese sich durch die Ausnutzung von Bilanzierungswahlrechten "ärmer rechnen" können. Deshalb kann der Steuerwert gut rentierlicher Unternehmen auch weniger als 50 v.H. des nach zivilrechtlichen Grundsätzen (Unternehmensbewertungsgrundsätzen) ermittelten Verkehrswerts betragen (vgl. hierzu die ausführliche

Untersuchung von Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 85 ff., 91 f.).

Der in der Übernahme der Steuerbilanzwerte liegende Begünstigungseffekt kann sich noch dadurch erheblich verstärken, daß die von der Aktivseite zu übernehmenden Bilanzwerte, die regelmäßig deutlich unter dem Verkehrswert liegen, mit den auf der Passivseite verbuchten Schulden, die mit dem Nennwert (Verkehrswert) anzusetzen sind, verrechnet werden. Diese Verrechnung ungleicher Wertgrößen läßt das Gesetz ausdrücklich zu, wie sich aus § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG ergibt, wonach die mit dem Betriebsvermögen zusammenhängenden Schulden und Lasten in vollem Umfang abzugsfähig sind und nicht der Schuldenkappung nach § 10 Abs. 6 ErbStG unterliegen (vgl. zum Abzug von Schulden, die mit unterbewertetem Vermögen zusammenhängen im Übrigen die Ausführungen unter B.I.6.).

Mit Wirkung ab 1.1.1994 führte der Gesetzgeber für den Erwerb von Betriebsvermögen zusätzlich einen Freibetrag von 500.000 DM (256.000 EUR) ein (vgl. § 13 Abs. 2a ErbStG i.d.F. des Art. 13 Nr. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt -- Standortsicherungsgesetz -- [StandOG] v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569 = BStBl. I 1993, 774).

Der im ursprünglichen Gesetzesentwurf darüber hinaus vorgesehene Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen i.H.v. 25 v.H. scheiterte am Widerstand des Bundesrates. Im Antrag des Landes Rheinland-Pfalz v. 16.6.1993 (BR-Drucks. 368/4/93) heißt es hierzu:

<U16>"Eine weitere Entlastung ist bei den ... vorhandenen Erleichterungen zur Erhaltung des Betriebsvermögens nur noch in einem beschränkten Umfang geboten. Insbesondere geht der von der Bundesregierung vorgeschlagene generelle Bewertungsabschlag von 25 v.H., ..., deutlich über das erforderliche Maß hinaus. ... ."

Durch Art. 24 Nr. 3 JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250 = BStBl. I 1995, 438) wurde die Stundungsregelung beim Erwerb von Betriebsvermögen in § 28 ErbStG erweitert und nunmehr auf einen Zeitraum von 10 Jahren ausgedehnt. Es besteht nach dieser Regelung über die allgemeine Stundungsmöglichkeit nach § 222 AO 1977 hinaus ein Rechtsanspruch auf (im Erbfall zinslose) Stundung der Steuer, "soweit dies zur Erhaltung des Betriebs erforderlich ist". Diese Stundungsregelung kann wegen der Zinslosigkeit bei Stundung der Steuer über 10 Jahre zu einem Abzinsungsvorteil für den Erwerber von Betriebsvermögen von bis zu 42,5 v.H. führen (vgl. § 12 Abs. 3 BewG i.V.m. der "Hilfstafel 1" zum BewG, BStBl. I 1994, 775).

Mit dem JStG 1997 wurde rückwirkend auf den 1.1.1996 (vgl. § 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 14 des JStG

1997) die Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen abermals erweitert und in § 13a ErbStG wie folgt neu gefaßt (vgl. Art. 2 Nr. 5 JStG 1997):

**"§ 13 a**

**Ansatz von Betriebsvermögen,  
von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft  
und von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

(1) Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des Absatzes 4 bleiben vorbehaltlich des Satzes 2 insgesamt bis zu einem Wert von 500.000 Deutsche Mark außer Ansatz

1. beim Erwerb von Todes wegen; ...

2. beim Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, ...

(2) Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Wert des Vermögens im Sinne des Absatzes 4 ist mit 60 vom Hundert anzusetzen.

(3) ...

(4) Der Freibetrag und der verminderte Wertansatz gelten für

1. inländisches Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran;

2. ...

3. ...

(5) Der Freibetrag oder Freibetragsanteil (Absatz 1) und der verminderte Wertansatz (Absatz 2) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb

1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einer Gesellschaft ... veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs;

2. ...

3. ... Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 100.000 Deutsche Mark übersteigen; ...

4. ... .

(6) ...

(7) ..."

Der Gesetzgeber hat durch Art. 16 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 -- StÄndG 2001 -- v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794) § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG rückwirkend auf den 1.1.1996 geändert und die Wörter "im Wege der vorweggenommenen Erbfolge" durch die Wörter "durch Schenkung unter Lebenden" ersetzt. Er hat damit der verfassungskonformen Auslegung des § 13a ErbStG durch BFH (vgl. BFH v. 25.1.2001 -- II R 52/98, BFHE 194, 445 = BStBl. II 2001,



414 = GmbHR 2001, 441 mit Komm. Götz) den Boden entzogen, wonach Freibetrag und verminderter Wertansatz von 60 v.H. (Bewertungsabschlag von 40 v.H.) nur für besonders qualifizierte, nämlich nur für solche Schenkungen gewährt werden können, die dem Erwerb von Betriebsvermögen durch Erbanfall vergleichbar sind, insbesondere den "vollständigen" und "endgültigen" Erwerb von Betriebsvermögen betreffen. Die Gesetzesänderung führt zur Begünstigung auch solcher Erwerbsvorgänge, in denen Betriebsvermögen (vorzugsweise an Minderjährige) unter weitgehenden Verwaltungs- und Verfügungsbeschränkungen sowie Rückforderungsvorbehalten übergeht, ohne daß sich im wirtschaftlichen Gehalt in Bezug auf das Betriebsvermögen Entscheidendes ändert, weil insbesondere die Entscheidung über die Betriebsfortführung und die damit verbundenen Risiken beim Schenker verbleiben.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte, der Freibetrag nach § 13a Abs.1 ErbStG sowie der verminderte Wertansatz (Bewertungsabschlag) nach § 13a Abs.2 ErbStG bewirken insgesamt, daß der Erwerb von (kleineren) Betriebsvermögen bis zu einem (Sach-)Wert von rd. 1,1 Mio. EUR regelmäßig völlig ohne Steuerbelastung bleibt. Selbst bei größeren Betriebsvermögen bis zu einem (Sach-)Wert von ca. 10 Mio. EUR liegt die Entlastungswirkung bei mehr als 2/3 der reinen Sachwerte (vgl. Meincke, DStR 1996, 1305 [1309]).

#### **Berechnungsbeispiel:**

Summe der Teilwerte des Betriebsvermögens	10.000.000 EUR
Summe der Steuerwerte (Grundstückswerte/Steuerbilanzwerte: 58 v.H. von 10.000.000 EUR; Durchschnittswert, vgl. oben)	5.800.000 EUR
./. Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG	256.000 EUR
./. Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG	2.217.600 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	3.326.400 EUR

Nach einer Schätzung des BMF bewirken die Sonderregelungen für das Betriebsvermögen, daß hieraus nur noch 5 v.H. des Aufkommens an Erbschaftsteuer fließen (vgl. Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 6 unter Hinweis auf das Handelsblatt v. 9.12.1996). Vor dem 1.1.1997 betrug der Anteil des Betriebsvermögens am Gesamtaufkommen der Vermögensteuer unter Einbeziehung der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungswerte noch rd. 58 v.H. (vgl. BR-Drucks. 390/96 v. 24.5.1996, S. 65), wobei in diesen Prozentsatz die durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte ab 1.1.1993 eingetretene Entlastung bereits eingegangen ist.

Darüber hinaus wurde durch das JStG 1997 beim Erwerb von Betriebsvermögen eine sog. Tarifbegrenzung eingefügt (vgl. § 19a ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 11 JStG 1997). Diese bewirkt, daß Erwerber des begünstigten Vermögens in den Steuerklassen II und III mit dem aus begünstigtem Vermögen bestehenden Teil ihres Erwerbs mit dem niedrigeren Steuersatz belastet werden, der anzuwenden wäre, wenn diese Erwerber der Steuerklasse I angehörten.

Zur Begründung der durch das JStG 1997 eingefügten Gesetzesänderungen, die die Behandlung von Betriebsvermögen betreffen, wird in der BR-Drucks. 390/96 auf S. 64 auf den in der Übernahme der Steuerbilanzwerte liegenden Vereinfachungseffekt hingewiesen. Ferner sollte erreicht werden, daß der Übergang des Betriebsvermögens unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser oder Schenker und Erwerber noch stärker entlastet wird. Den Betrieben bräuchten nur in entsprechend gemindertem Umfang liquide Mittel für die Steuerzahlung entnommen zu werden.

## **b) Ansatz von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

### **aa) Bewertung börsennotierter Wertpapiere und Schuldbuchforderungen**

Nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1 BewG werden Wertpapiere und Schuldbuchforderungen, die am Stichtag an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel zugelassen sind, mit dem niedrigsten am Stichtag für sie im amtlichen Handel notierten Kurs angesetzt. In diesen Fällen wird der "gemeine Wert", d.h. der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen gewesen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG), aus dem Kurswert vom Stichtag abgeleitet.

### **bb) Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften**

Anteile an Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaften), für die kein Kurswert vorliegt, sind nach § 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Läßt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen ("stichtagsnaher Verkauf"), so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen. Liegt ein sog. stichtagsnaher Verkaufsfall vor, ist der gemeine Wert der Anteile aus dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr tatsächlich vereinbarten Preis abzuleiten.

Hinsichtlich der Schätzung des gemeinen Werts der Anteile hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab 1.1.1993 für den Bereich der Erbschaftsteuer durch Art. 16 Nr. 3 Buchst. a StÄndG 1992 durch Einfügung des Abs. 1a in

§ 12 ErbStG (vgl. Art. 16 Nr. 3 Buchst. b StÄndG 1992, geändert durch Art. 18 Nr. 2 des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts -- Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz [StMBG] -- v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310 = BStBl. I 1994, 50), der dem § 12 Abs. 2 ErbStG i.d.F. des JStG 1997 entspricht, angeordnet, bei der Ermittlung des Vermögenswerts (wie bei der Vermögensteuer auch) statt der Teilwerte der einzelnen zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter die Steuerbilanzwerte zu übernehmen. Dies ergibt sich aus der Verweisung in S. 2 der Vorschrift auf den Abs. 5 S. 2 des § 12 ErbStG und die dortige Verweisung insbesondere auf § 109 BewG, wonach die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen passiven Ansätze mit den Steuerbilanzwerten (Abs. 1) bzw. mit den ertragsteuerlichen Werten (Abs. 2) anzusetzen sind.

In der Gesetzesbegründung (vgl. BR-Drucks. 522/91) heißt es hierzu

-- für die Vermögensteuer:

S. 72: "Die nunmehr beabsichtigte nahezu vollständige Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung soll eine eigenständige Wertermittlung entbehrlich machen und damit zu einer deutlichen Vereinfachung des Steuerrechts beitragen. ... Neben der Vereinfachung des Steuerrechts ist damit gleichzeitig eine Entlastung des Betriebsvermögens von ertragsunabhängigen Steuern verbunden."

-- für die Erbschaftsteuer:

S. 37: "Die im Bewertungsgesetz vorgesehene Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung wirkt sich entlastend auch im Bereich der Erbschaftsteuer und der Schenkungsteuer aus."

Die Anordnung der Übernahme der Steuerbilanzwerte bewirkt, daß im Rahmen der vom Gesetz angeordneten Schätzung der gemeine Wert der Anteile regelmäßig nicht mehr zu erreichen ist (vgl. hierzu Hübner, DStR 1993, 1656 f.; Christoffel, GmbHR 1993, 205 f.; Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 12 Rz. 27 f.). Denn die Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die Ansätze der Vermögenswerte der Kapitalgesellschaft hat denselben Effekt wie beim Betriebsvermögen. Sie führt nicht nur zu einem durchschnittlich um etwa ein Drittel niedrigeren Wertansatz der zum Betriebsvermögen gehörenden Sachwerte, sondern hat auch eine von Zufälligkeiten abhängige, erheblichen Schwankungen unterliegende Begünstigungswirkung, die zudem durch die Verrechnung der niedrigen aktiven Bilanzansätze mit den Schulden zum Nennwert verstärkt wird. Die Berücksichtigung des Vermögens mit einem niedrigeren Wert als dem gemeinen Wert führt zwangsläufig zu einem Schätzungsergebnis, welches den gemeinen Wert

nicht erreichen kann. Das Gesetz enthält insoweit einen offenen, vom Gesetzgeber gewollten Wertungswiderspruch.

### **cc) Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und verminderter Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG) beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

Mit dem JStG 1997 wurden rückwirkend auf den 1.1.1996 (vgl. § 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 14 JStG 1997) die Anteile an Kapitalgesellschaften in die Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen in § 13a ErbStG einbezogen (vgl. Art. 2 Nr. 5 JStG 1997). Danach ist auch beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften ein Freibetrag von 256.000 EUR sowie ein verminderter Wertansatz von 60 v.H. (Bewertungsabschlag von 40 v.H.) zu berücksichtigen. Freibetrag und verminderter Wertansatz gelten nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG für Anteile an einer Kapitalgesellschaft jedoch nur, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz und Geschäftsleitung im Inland hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war.

### **c) Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke**

Nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 138 Abs. 1 und 3 BewG sind ab 1.1.1996 wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens und Betriebsgrundstücke für die Erbschaftsteuer mit den nach § 145 ff. BewG zu ermittelnden Grundstückswerten anzusetzen.

*Unbebaute Grundstücke* werden nach der Neuregelung mit einem typisierenden Wert, nämlich einem aus dem Verkehrswert (Bodenrichtwert) abgeleiteten Wert angesetzt. Maßgebend sind insoweit die Wertverhältnisse zum 1.1.1996 (§ 138 Abs. 1 S. 2 BewG). Nach § 145 Abs. 3 BewG bestimmt sich der Wert nach der Fläche und den um 20 v.H. ermäßigten Bodenrichtwerten (§ 196 BauGB i.d.F. der Bekanntmachung v. 8.12.1986, BGBl. I 1986, 2253, das zuletzt durch Art. 24 des Gesetzes v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049, geändert worden ist). Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen nach dem BauGB auf den 1.1.1996 zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen.

*Bebaute Grundstücke* sind in einem Ertragswertverfahren zu bewerten. Dieses ist in § 146 Abs. 2 ff. BewG wie folgt beschrieben:

"(2) Der Wert eines bebauten Grundstücks ist das 12,5-fache der für dieses im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmiete, vermindert um die Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes (Absatz 4). Jahresmiete ist das Gesamtentgelt, das die Mieter (Pächter) für die Nutzung der bebauten Grundstücke auf Grund vertraglicher Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen haben. Betriebskosten (§ 27

Abs. 1 der Zweiten Berechnungsverordnung) sind nicht einzubeziehen; für Grundstücke, die nicht oder nur zum Teil Wohnzwecken dienen, ist diese Vorschrift entsprechend anzuwenden. Ist das Grundstück vor dem Besteuerungszeitpunkt weniger als drei Jahre vermietet worden, ist die Jahresmiete aus dem kürzeren Zeitraum zu ermitteln.

(3) Wurde ein bebautes Grundstück oder Teile hiervon nicht oder vom Eigentümer oder dessen Familie selbst genutzt, anderen unentgeltlich zur Nutzung überlassen oder an Angehörige (§ 15 der Abgabenordnung) oder Arbeitnehmer des Eigentümers vermietet, tritt an die Stelle der Jahresmiete die übliche Miete. Die übliche Miete ist die Miete, die für nach Art, Lage, Größe, Ausstattung und Alter vergleichbare, nicht preisgebundene Grundstücke von fremden Mietern bezahlt wird; Betriebskosten (Absatz 2 Satz 3) sind hierbei nicht einzubeziehen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben dabei außer Betracht.

(4) Die Wertminderung wegen Alters des Gebäudes beträgt für jedes Jahr, das seit Bezugsfertigkeit des Gebäudes bis zum Besteuerungszeitpunkt vollendet worden ist, 0,5 vom Hundert, höchstens jedoch 25 vom Hundert des Werts nach den Absätzen 2 und 3. Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes bauliche Maßnahmen durchgeführt worden, die die gewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes um mindestens 25 Jahre verlängert haben, ist bei der Wertminderung wegen Alters von einer der Verlängerung der gewöhnlichen Nutzungsdauer entsprechenden Bezugsfertigkeit auszugehen.

(5) Enthält ein bebautes Grundstück, das ausschließlich Wohnzwecken dient, nicht mehr als zwei Wohnungen, ist der nach den Absätzen 1 bis 4 ermittelte Wert um 20 vom Hundert zu erhöhen.

(6) Der für ein bebautes Grundstück nach den Absätzen 2 bis 5 anzusetzende Wert darf nicht geringer sein als der Wert, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück nach § 145 Abs. 3 zu bewerten wäre.

(7) Ein niedrigerer Grundstückswert ist festzustellen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß der gemeine Wert des Grundstücks niedriger als der nach den Absätzen 2 bis 6 ermittelte Wert ist.

(8) Die Vorschriften gelten entsprechend für Wohnungseigentum und Teileigentum."

Die sich danach ergebenden Ertragswerte erreichen nach einer Kaufpreisuntersuchung der Finanzverwaltung aus dem Jahre 1998 im Durchschnitt nur die Hälfte des Verkehrswertniveaus (vgl. Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 12 Rz. 7a; hierzu auch Thiel, DB 1997, 64 [66]; Wolf, DStR 1997, 349 [351]). Die Einzelergebnisse der Untersuchung zeigen eine erhebliche Streubreite von teilweise weniger als 20 v.H. bis 120 v.H. und mehr des Verkehrswerts (vgl. die Aufstellung bei Moench, ErbStG, Erg.Lfg. Mai 2000, § 12 -- Wertermittlung -- Rz. 7a), wobei die Ausschläge nach oben wegen der Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen (vgl. § 146 Abs. 7 BewG), steuerlich keine Bedeutung haben.

Der Grund für die erhebliche Streubreite der Bewertungsergebnisse liegt hauptsächlich in der

Anwendung des einheitlichen Vervielfältigers (12,5) auf alle Bewertungsfälle, ohne die unterschiedlichen tatsächlichen Verhältnisse (Nutzung, Ausstattung und Lage) zu berücksichtigen (vgl. hierzu: Grotlüschen in Simon/Cors/Troll, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 4. Aufl., J.4.2.4 Rz. 24). In guten Ortslagen wird bis zum 24-fachen (vgl. Weinmann, ZEV 1997, 41 [47]; Grotlüschen, aaO, J.4.2.4 Rz. 25), in Ballungsräumen (z.B. München) für Eigentumswohnungen häufig mehr als das 30-fache der Nettojahresrohmiete gezahlt. Der einheitliche Vervielfältiger führt deshalb in Gebieten mit hohen Grundstückspreisen (teilweise flächendeckend) dazu, daß der Wertansatz für die Gebäude regelmäßig in der Mindestbewertung nach § 146 Abs. 6 BewG untergeht, weil der nach dem vorgeschriebenen Ertragswertverfahren ermittelte Wert nicht einmal 80 v.H. des Bodenrichtwerts, d.h. des Werts für das unbebaute Grundstück erreicht (vgl. hierzu Wolf, DStR 1997, 349 [350]; Sproß, Die Innenstädte -- steuerlich unbebaute Grundstücke, DStZ 1997, 525 [528]).

Im zweiten Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf des JStG 1997 (BT-Drucks. 13/5952) wird auf den S. 27 und 28 seitens der (damaligen) Koalitionsfraktionen die Begünstigung des Grundbesitzes mit den Besonderheiten des Grundbesitzes, den besonderen Beschäftigungseffekten in der Bauwirtschaft und mit den Belangen der Wohnungswirtschaft begründet. Zur Vermeidung schwerwiegender Verwerfungen auf dem Immobilienmarkt sei es notwendig, die Mehrbelastungen des Grundvermögens auf dasjenige zu beschränken, was verfassungsrechtlich zur Anpassung erforderlich sei.

Das BMF hat in der mündlichen Verhandlung v. 10.4.2002 ausdrücklich die Ergebnisse der Kaufpreisuntersuchung bestätigt. Unter diesen Umständen sieht der Senat keinen Anlaß für eine weitere, möglicherweise sachverständige Untersuchung. Der Befund, daß das Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke in großer Zahl zu Werten führt, die nur 50 v.H. des mittleren Verkehrswerts oder auch noch deutlich weniger erreichen, unterliegt keinem ernstlichen Zweifel.

#### **d) Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens**

Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wurde durch die §§ 140 ff. BewG i.d.F. des Art. 1 Nr. 36 JStG 1997 neu geregelt.

Nach § 141 Abs. 1 BewG umfaßt der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft den Betriebsteil, die Betriebswohnungen, den Wohnteil.

Zum Wert des Betriebsteils heißt es in § 142 BewG:

"(1) Der Wert des Betriebsteils (Betriebswert) wird unter sinngemäßer Anwendung der §§ 35 und 36 Abs. 1 und 2, der §§ 42, 43 und 44 Abs. 1 und der §§ 45, 48a, 49, 51, 51a,

53, 54, 56, 59 und 62 Abs. 1 ermittelt. Abweichend von § 36 Abs. 2 Satz 3 ist der Ertragswert das 18,6-fache des Reinertrags.

(2) Der Betriebswert setzt sich zusammen aus den Einzelertragswerten für die Nebenbetriebe (§ 42), das Abbauland (§ 43), die gemeinschaftliche Tierhaltung (§ 51a) und die in Nummer 5 nicht genannten Nutzungsteile der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung sowie den folgenden Ertragswerten: ..."

Der Wert der Betriebswohnungen und des Wohnteils ergibt sich aus § 143 BewG:

"(1) Der Wert der Betriebswohnungen (§ 141 Abs. 3) und der Wert des Wohnteils (§ 141 Abs. 4) sind nach den Vorschriften zu ermitteln, die beim Grundvermögen für die Bewertung von Wohngrundstücken gelten (§§ 146 bis 150).

(2) In den Fällen des § 146 Abs. 6 ist für die Betriebswohnungen und für den Wohnteil bei Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 3 jeweils höchstens das Fünffache der bebauten Fläche zugrunde zu legen.

(3) Zur Berücksichtigung von Besonderheiten, die sich im Falle einer räumlichen Verbindung der Betriebswohnungen und des Wohnteils mit der Hofstelle ergeben, sind deren Werte (§§ 146 bis 149) jeweils um 15 vom Hundert zu ermäßigen."

Die Zusammensetzung des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwerts ist in § 144 BewG geregelt:

"Der Betriebswert, der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils bilden zusammen den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert."

Die schon während des zeitlichen Anwendungsbereichs der Einheitswerte auf den 1.1.1964 bestehende, auf eine "betriebsangemessene Belastung" abzielende Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (durchschnittliche Werterfassung rd. 5 v.H. des Verkehrswerts) besteht auch nach der gesetzlichen Neuregelung des Bewertungsverfahrens unverändert fort. Diese erreicht im Durchschnitt rd. 10 v.H. der Verkehrswerte (Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 30). Diese Werte wurden vom BMF in der mündlichen Verhandlung v. 10.4.2002 als den Erfahrungen der Finanzverwaltung entsprechend bestätigt. Der Senat sieht deshalb keinen Grund, diese Werte zu bezweifeln.

Zusätzlich hat der Gesetzgeber durch das JStG 1997 rückwirkend auf den 1.1.1996 beim Erwerb von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft weitere Vergünstigungen neu eingeführt, nämlich einen Freibetrag von 500.000 DM (nunmehr 256.000 EUR; § 13a Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 5 des JStG 1997), einen Bewertungsabschlag von 40 v.H. (§ 13a Abs. 2 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 5 des JStG 1997) und eine Tarifbegrenzung (§ 19a ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 11 des JStG 1997). Wegen der Einzelheiten dieser Regelungen wird auf die Ausführungen zum Betriebsvermögen oben unter B.I.4.a Bezug genommen.

In der Gesetzesbegründung heißt es hierzu (BR-Drucks. 390/96, S. 68):

"Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen wird in die Freibetrags- und Abschlagsregelung einbezogen, da es ebenso wie das Betriebsvermögen mit aktuellen (sic!) Werten erfaßt wird. ... Bäuerliche Familienbetriebe können dadurch regelmäßig ohne Belastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer übergehen. Die wenigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe mit einem höheren Grundbesitzwert werden durch den Abschlag ... nach Absatz 2 zusätzlich entlastet. Die Einbeziehung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in die Freibetragsregelung führt weiter zu einer erheblichen Verwaltungsvereinfachung. Bei kleinen und mittleren Betrieben kann in der Regel eine Feststellung des Grundbesitzwerts unterbleiben."

Die Vergünstigungen bewirken in ihrer Kumulierung, daß der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Allgemeinen keine Steuer mehr auslöst und der Anteil am Steueraufkommen aus dem Erwerb land- und forstwirtschaftlichen Vermögens von zuvor 0,4 v.H. nach der Neuregelung gegen null geht (vgl. Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, Einführung Rz. 31; Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 30).

##### **5. Rechtsformabhängigkeit der Vergünstigungen nach § 13a und § 19a ErbStG**

Die Vergünstigungen nach § 13a (Freibetrag und Bewertungsabschlag) und § 19a ErbStG (Entlastungsbetrag) gelten über die Verweisungen in § 13a Abs. 4 Nr. 1 und § 19a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 ErbStG auf § 15 Abs. 3 EStG auch für den Übergang von Vermögen sog. "gewerblich geprägter Personengesellschaften", d.h. solcher Personengesellschaften, die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, bei denen lediglich ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Vergleichbares gilt auch für den Übergang von Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit die übrigen Voraussetzungen (Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, Beteiligung zu mehr als einem Viertel) erfüllt sind. Auch hier kommt es für die Gewährung der Steuervergünstigungen (Freibetrag, Bewertungsabschlag und Entlastungsbetrag) nicht darauf an, ob die Kapitalgesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit ausübt oder sich lediglich auf die Verwaltung von Vermögen, das gemeinhin als Privatvermögen angesprochen wird (z.B. Bargeld, Wertpapiere, Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke), beschränkt (vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 1 und 3, § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 97 BewG).



## 6. Abzug von Schulden

Nach § 10 Abs. 1 S. 2, Abs. 5 ErbStG sind die vom Erblasser herrührenden Schulden (Abs. 5 Nr. 1), soweit sie nicht mit einem zum Erwerb gehörenden Gewerbebetrieb oder Anteil an einem Gewerbebetrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und bereits nach § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG berücksichtigt worden sind, sowie Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen und geltend gemachten Pflichtteilen (Abs. 5 Nr. 2) von dem Erwerb abzuziehen.

§ 10 Abs. 6 ErbStG schränkt den Abzug von Schulden wie folgt ein:

"Nicht abzugsfähig sind Schulden und Lasten, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegen. Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 2 Abs. 1 Nr. 3, § 19 Abs. 2), sind nur die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig. Schulden und Lasten, die mit teilweise befreiten Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem steuerpflichtigen Teil entspricht. Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13a befreiten Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind in vollem Umfang abzugsfähig. Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13a befreiten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder mit den nach § 13a befreiten Anteilen an Kapitalgesellschaften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a entspricht."

Zu einer Schuldenkappung nach § 10 Abs. 6 ErbStG kommt es allerdings nicht, soweit § 12 Abs. 2 ff. ErbStG i.V.m. den dort in Bezug genommenen Regelungen des BewG den Ansatz eines unter dem Verkehrswert liegenden Steuerwerts vorschreibt. Denn es handelt sich insoweit nicht um "teilweise befreite Vermögensgegenstände" i.S. dieser Vorschrift. Vielmehr geht das Gesetz davon aus, daß mit dem Steuerwert (Anteilswert, Grundbesitzwert) der Vermögensgegenstand (Anteil, Grundstück etc.) wertmäßig in vollem Umfang erfaßt ist.

Die mit land- bzw. forstwirtschaftlichem Vermögen im Zusammenhang stehenden Geldschulden gehören nach § 33 Abs. 3 Nr. 2 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen; Entsprechendes gilt für Pensionsverpflichtungen (§ 140 Abs. 2 BewG). Sie gehören damit nicht zur wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, sondern sind -- wie Schulden im Privatvermögen -- als Nachlaßverbindlichkeit oder bei der Ermittlung des Steuerwerts einer freigebigen Zuwendung mit dem Nennwert (§ 12 BewG) bzw. mit dem Kapitalwert (§ 13 BewG) anzusetzen (vgl. hierzu R 128 Abs. 3 ErbStR v. 21.12.1998, BStBl. I 1998, Sondernummer 2/1998, S. 2

ff.; Engel, Die neue Erbschaftsteuer in der Land- und Forstwirtschaft, 1997, Abschn.3.2 und 3.3.6; s. auch Hörger/Stephan, Die Vermögensnachfolge im Erbschaft- und Ertragsteuerrecht, 1998, Rz. 555). Nach § 13a Abs. 6 ErbStG kann der Erwerber von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG verzichten und hierdurch der Schuldenkappung nach § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG ausweichen (vgl. auch die entsprechende Regelung für Grundbesitz in § 13 Abs. 3 S. 2 ErbStG). Dadurch erhält der Steuerpflichtige die Möglichkeit, sich die aus der ungekürzten Gegenrechnung von Schulden mit unterbewertetem Vermögen ergebenden Vorteile zu sichern.

**Beispiel:** S ist Alleinerbe seines Vaters (E). Zum Nachlaß gehören landwirtschaftliches Vermögen zum Verkehrswert von 5 Mio. EUR (Steuerwert nur durchschnittlich 10 v.H. des Verkehrswerts: 500.000 EUR) und weiteres sonstiges Vermögen im Verkehrswert von 1,2 Mio. EUR. Als Nachlaßverbindlichkeiten hat S eine Altenteilslast (Wert: 125.000 EUR) sowie Geldschulden (1.375.000 EUR), die aus der Errichtung einer Schweinemastanlage herrühren, zu übernehmen.

Steuerwert des LuF-Vermögens	500.000 EUR
Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	./. 256.000 EUR
Bewertungsabschlag § 13a Abs. 2 ErbStG	./. 97.600 EUR
Schulden (Kappung nach § 10 Abs. 6 ErbStG)	<u>./. 439.200 EUR</u>
Schuldenüberhang	./. 292.800 EUR
zuzüglich sonstiges Vermögen	1.200.000 EUR
persönlicher Freibetrag	./. 205.000 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	702.200 EUR
Steuer (Steuersatz 19 v.H.)	133.418 EUR

Verzichtet S nach § 13a Abs. 6 ErbStG auf Freibetrag und Bewertungsabschlag ergibt sich folgendes Bild:

Steuerwert des LuF-Vermögens	500.000 EUR
Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	0 EUR
Bewertungsabschlag § 13a Abs. 2 ErbStG	0 EUR
abzüglich Nachlaßverbindlichkeiten (Keine Schuldenkappung, § 10 Abs. 6 ErbStG)	<u>./. 1.500.000 EUR</u>
Schuldenüberhang	./. 1.000.000 EUR
zuzüglich sonstiges Vermögen	1.200.000 EUR
./. persönlicher Freibetrag	205.000 EUR

steuerpflichtiger Erwerb	0 EUR
Steuer	0 EUR

## II. Verfassungsrechtliche Prüfung

### 1. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab

Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach -- unbeschadet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen -- gebotene Gleichmaß verwirklicht sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen erreicht (vgl. BVerfG v. 21.6.1991 -- 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [268], BStBl. II 1991, 654; v. 22.6.1995 -- 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [134] = BStBl. II 1995, 655 [660] = GmbHR 1995, 668).

Die Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer. Besteuert wird die durch die Bereicherung eingetretene finanzielle Leistungsfähigkeit des Erwerbers. Diese Belastungsentscheidung muß der Gesetzgeber folgerichtig umsetzen. Da sich die Belastung bei der Erbschaftsteuer aus dem Zusammenwirken eines einheitlichen -- nur nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrades und der Höhe des Erbes (vgl. § 19 i.V.m. § 15 ErbStG) gestaffelten -- Steuersatzes und der Bemessungsgrundlage ergibt, die sich aus Werten zusammensetzt, die nach unterschiedlichen Regeln ermittelt werden, hängt die gleichmäßige, ihrer Leistungsfähigkeit entsprechende Belastung der Steuerpflichtigen davon ab, daß für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die der durch den Erwerb der jeweiligen Güter vermittelten Leistungsfähigkeit des Erwerbers entsprechen (vgl. BVerfG v. 22.6.1995 -- 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [173] = BStBl. II 1995, 671 [673] = GmbHR 1995, 679). Das bedeutet, daß die nach den Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes i.V.m. dem Bewertungsgesetz vorgesehenen unterschiedlichen Regelungen über die Bewertung der zu besteuern den wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter nur dann den Anforderungen genügen, wenn sie "die jeweiligen Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden" (BVerfG v. 22.6.1995 -- 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [167] = BStBl. II 1995, 671 [673] = GmbHR 1995, 679).

Unterschiedliche Wertansätze müssen auf sachlichen Gründen beruhen, aus denen sich die Differenzierungen grundsätzlich nach der Belastbarkeit des Erwerbers ergeben. Allerdings beläßt der Gleichheitssatz des Art. 3 GG dem Steuergesetzgeber eine weitreichende Gestaltungsbefugnis, die ihn insbesondere berechtigt, sich bei seinen Regelungen auch von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen oder sozialpolitischen Erwägungen leiten zu lassen. Auch ist nicht zu prüfen, ob der Gesetzgeber für ein Problem die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit

eingehalten hat (BVerfG v. 29.11.1989 -- 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 [117 f.]).

Fehlen Gründe für eine Differenzierung, so liegt ein Fall unzulässiger (objektiver) Willkür vor, der zur Verfassungswidrigkeit der Norm führt (BVerfG v. 7.10.1980 -- 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 [90]). Diese Folge tritt auch ein, wenn der für die Differenzierung herangezogene Grund nicht von solcher Art und solchem Gewicht ist, daß er imstande ist, die Maßnahme des Gesetzgebers auch dem Ausmaß nach zu rechtfertigen (vgl. Herzog in Maunz-Dürig, GG, Anhang Art. 3 Rz. 6).

Der Gesetzgeber kann auch, soweit das steuerliche Massenverfahren Vereinfachungen benötigt, eine Gleichheit im Typus herstellen, die den Sachverhalt nur vergrößert erfaßt (BVerfG v. 9.4.1992 -- 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 [317]) oder steuerliche Belastungstatbestände pauschalierend regeln (BVerfG v. 25.9.1992 -- 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 = BStBl. II 1993, 413). Dies hat jedoch dort seine Grenzen, wo im Hinblick auf den Belastungsgrund eine gleiche oder verhältnismäßige Besteuerung von Falltypen mit rechtserheblicher Ähnlichkeit nicht mehr erfolgt oder rechtserheblich unterschiedliche Falltypen gleich behandelt werden (Kirchhof, FS 75 Jahre RFH/BFH, S. 300).

## **2. Verfassungsrechtlich maßgebliche Wechselwirkung von Steuertarif und Steuerbemessungsgrundlage**

Da das ErbStG in § 19 einen einheitlichen Tarif vorsieht und Differenzierungen bei der Belastung der Steuerpflichtigen auf der Bewertungsebene vornimmt, führen gleichheits- und damit verfassungswidrige Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zwangsläufig auch zu einem gleichheits- und damit verfassungswidrigen Steuertarif (vgl. hierzu: Birk, ZEV 2002, 165 [167]; Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz -- Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 2000, S. 159 ff.). Denn erst über den Tarif wirken sich die vom Gesetzgeber auf der Ebene der Erfassung und Bewertung angeordneten (verfassungswidrigen) Differenzierungen aus und führen zur gleichheitswidrigen Behandlung solcher Steuerpflichtigen, die kein begünstigtes Vermögen erworben haben. Es sind somit nicht die einzelnen Begünstigungstatbestände isoliert zu betrachten, sondern ihre Folgewirkungen über die Tarifvorschrift. Dem entspricht es, soweit das BVerfG in seiner zur Vermögensteuer ergangenen Entscheidung BVerfG v. 22.6.1995 -- 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (142 f.) = BStBl. II 1995, 655 (659) = GmbHR 1995, 668 darauf hinweist, ein einheitlicher Steuersatz setze voraus, "daß dem Gebot der Gleichheit im steuerlichen Belastungserfolg ... bereits in der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen und dort jede wirtschaftliche Einheit in gleichmäßiger Weise mit den Werten erfaßt werde, die den steuerlichen Belastungsgrund ausdrücken."

### **3. Gleichheitswidrige Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage**

Der Senat ist von einem Verstoß der Tarifvorschrift des § 19 ErbStG gegen Art. 3 GG aus den folgenden Gründen überzeugt:

#### **a) Betriebsvermögen**

Die Bewertung des Betriebsvermögens auf der Grundlage der Steuerbilanzwerte verbunden mit den weiteren im Gesetz vorgesehenen Begünstigungen beim Erwerb von Betriebsvermögen, bestehend aus der Unterbewertung der Betriebsgrundstücke, Freibetrag und vermindertem Wertansatz von 60 v.H. (Bewertungsabschlag von 40 v.H.), führt nach Auffassung des Senats zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Privilegierung des Betriebsvermögens insbesondere im Verhältnis zu den Wirtschaftsgütern, die mit dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 1 BewG) zu bewerten sind.

#### **aa) Übernahme der Steuerbilanzwerte**

Mit der durch § 12 Abs. 5 ErbStG angeordneten Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Bewertung des Betriebsvermögens hat der Gesetzgeber seine Entscheidung, den Erwerb nach der Leistungsfähigkeit des Erwerbers zu besteuern, nicht folgerichtig umgesetzt. Die Steuerbilanzwerte sind zur Erfassung des Werts der durch Erbanfall oder Schenkung übergehenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ungeeignet. Denn ertragsteuerliche Rechengrößen, die lediglich dazu dienen, die Ergebnisse verschiedener Rechnungsperioden voneinander abzugrenzen, ergeben keine geeignete Grundlage für die Ermittlung stichtagsbezogener Substanzwerte (Mellinghoff, DStJG, Bd. 22 (1999), S. 127 [147]). Sie spiegeln regelmäßig nicht den wahren Wert eines Wirtschaftsguts wider, sondern stellen das Ergebnis -- anderen Erfordernissen und Zielen dienender -- handels- und steuerrechtlicher Abschreibungsregeln dar. Einkommensteuerrechtliche Bilanzierungs- und Abschreibungsregeln werden vom Gesetzgeber häufig als Instrument der Wirtschaftslenkung und Subvention verwendet. Gerade (Sonder-)Abschreibungen, die eine AfA über den wahren Wertverzehr hinaus zulassen, führen zu Bilanzansätzen, die keinen Bezug mehr zu einer realitätsgerechten Wertbildung haben. Steuerbilanzwerte können daher nur zufällig einen realistischen Wert für das Betriebsvermögen treffen (Seer, GmbHR 1999, 64 [65]; Moench/Höll, Die neue Erbschaftsteuer, Abschn. B, Rz. 7) und bilden den durch Erbanfall oder Schenkung unter Lebenden anfallenden Vermögenszuwachs nur unzureichend ab (Gebel, DStR 1996, 1385 ff.; Hübner, DStR 1995, 1 ff.).

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte führt -- anders als z.B. ein Bewertungsabschlag -- zu keiner zielgerichteten

und gleichmäßig wirkenden Steuerentlastung für Betriebsvermögen, sondern hat einen von Zufallsmomenten abhängigen, nicht kontrollierbaren und damit willkürlich eintretenden Begünstigungseffekt. Die Höhe der Entlastungswirkung hängt im Einzelfall ausschließlich davon ab, in welchem Umfang im Unternehmen vor Eintritt des Erbfalls bzw. vor einer Schenkung stille Reserven angesammelt werden konnten, d.h. inwieweit das einzelne Unternehmen vom Anschaffungskostenprinzip nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, von der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG sowie von den übrigen degressiven bzw. erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen profitieren konnte. Diesen Umständen fehlt jeder sachliche Bezug zum Belastungsgrund der Erbschaft- und Schenkungsteuer, nämlich zur Höhe der durch Erbanfall oder Schenkung eingetretenen Bereicherung und zur darin liegenden Leistungsfähigkeit des Erwerbers. Die Übernahme der Steuerbilanzwerte widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil hiervon vor allem ertragsstarke, in ihrem Bestand nicht gefährdete Unternehmen profitieren, die von Bilanzierungswahlrechten und Sonderabschreibungen umfassend Gebrauch machen können, während dies den ertragsschwachen Unternehmen wegen des Bilanzbildes häufig nicht möglich ist.

Der Umfang der mit der Übernahme der Steuerbilanzwerte verbundenen Entlastungswirkung hängt ferner auch von den als Passivposten zu übernehmenden Schulden ab, die gemäß § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG mit dem Nennwert anzusetzen sind. Dies führt zu einer überproportionalen Kompensation der regelmäßig unter dem Verkehrswert anzusetzenden Aktivposten. Es kommt zu einer Verrechnung von Werten, die nicht vergleichbar sind (vgl. die Darstellung oben unter B.I.6.).

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte ist keinesfalls nur eine vereinfachte Bewertung, wie dies die Gesetzesbegründung darstellt, sondern stellt den Verzicht auf einen sach- und systemadäquaten Bewertungsmaßstab und damit auf eine Bewertung an sich dar (vgl. Hübner, DStR 1993, 1656 [1657]). Die Regelung verstößt nach Auffassung des Senats wegen ihrer unkontrollierten und von Zufällen abhängigen, insbesondere nicht am Belastungsgrund -- Bereicherungs- bzw. Leistungsfähigkeitsprinzip -- orientierten Wirkungen sowie der systemwidrigen Verrechnung nicht vergleichbarer Wertgrößen im Verhältnis zum Erwerb anderer Vermögensarten gegen das Gleichbehandlungsgebot. Die Übernahme der Steuerbilanzwerte hat auch keinen sachlichen Bezug zu den für das Betriebsvermögen maßgeblichen verfassungsrechtlich anerkannten Differenzierungsgründen, wie der Berücksichtigung der besonderen betrieblichen Belastungen sowie der Sicherung der Betriebsfortführung.

Der Senat sieht darüber hinaus im Verhältnis der durch diese Regelung begünstigten Erwerber von

Betriebsvermögen untereinander eine dem Gleichbehandlungsgebot nicht entsprechende Regelung, denn der Begünstigungserfolg tritt nicht gleichmäßig ein, sondern schwankt von Fall zu Fall erheblich, ohne daß hierfür erbschaftsteuerrechtlich beachtliche Gründe vorliegen.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte läßt sich auch nicht mit der latenten Einkommensteuerverstrickung des übergehenden Betriebsvermögens begründen (so etwa: Seer, StuW 1997, 283 [293]; Seer, DStJG, Bd. 22, S. 191 [197 ff.]; Seer, GmbHR 1999, 64 [65]; Felix, ZEV 1996, 410 [416]). Es trifft zwar zu, daß es beim Erwerber (Erben, Beschenkten) im Falle des Ansatzes der Teilwerte (Verkehrswerte) i.H. der Differenz zwischen den Verkehrs- und Steuerbilanzwerten der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter (den sog. stillen Reserven) zu einer Doppelbelastung sowohl mit Erbschaft- und Schenkungsteuer als auch (später) mit Einkommensteuer kommen kann (s. hierzu Mellinghoff, DStJG, Bd. 22, S. 127 ff.). Auch liegt es in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, diese Doppelbelastung etwa dadurch zu beseitigen, daß er die doppelt belasteten Vermögensteile von einer der beiden Steuern, etwa von der Erbschaftsteuer freistellt. Eine dieses Problem in angemessener Weise lösende Regelung ist allerdings nicht getroffen worden. Selbst wenn sich die Übernahme der Aktivposten der Steuerbilanz mit der latenten Ertragsteuerbelastung noch rechtfertigen ließe, weil dadurch die stillen Reserven der Belastung mit Erbschaftsteuer entzogen würden, gibt es keinen mit der zukünftigen Ertragsteuerbelastung im Zusammenhang stehenden sachlichen Grund für die durch den (ungekürzten) Ansatz der Schuldposten mit dem Nennwert eintretende zusätzliche Begünstigung.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer verfassungsrechtlich zulässigen Pauschalierung oder Typisierung bei der Wertermittlung zu rechtfertigen. Sie dient -- wie sich schon aus der Gesetzesbegründung (BR-Drucks. 522/91, S. 37) ergibt -- nicht dem Ziel einer den gleichmäßigen Belastungserfolg sicherstellenden maßstabsgerechten Bewertung, sondern sollte in Bezug auf das Betriebsvermögen jedenfalls auch entlastende Wirkung haben. Die Übernahme der Steuerbilanzwerte ist für eine typisierende Wertermittlung ungeeignet. Sie widerspricht dem Gleichheitsgebot, weil die Auswirkungen der Regelung von Zufällen abhängig ist und darüber hinaus zu einer systemwidrigen Verrechnung nicht vergleichbarer Wertgrößen führt.

#### **bb) Kumulationswirkung aus Unterbewertung, Freibetrag und vermindertem Wertansatz (Bewertungsabschlag)**

Der Senat folgt der Auffassung des BVerfG (BVerfG v. 22.6.1995 -- 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 = BStBl. II 1995, 671 [674] = GmbHR 1995, 679), daß die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben von Betriebsvermögen seinem durch den Erbfall erworbenen

Vermögenszuwachs nicht voll entspricht. Denn betrieblich gebundenes Vermögen ist insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, durch das Betriebsverfassungs- und Wirtschaftsverwaltungsrecht belastet und nur eingeschränkt verfügbar. Ferner ist zu beachten, daß die Erbschaftsteuerlast die Fortführung des Betriebs nicht gefährdet (BVerfG v. 22.6.1995 -- 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [176] = BStBl. II 1995, 671 [674] = GmbHR 1995, 679, unter C.I.2.b bb).

Die sich aus der Anordnung der Übernahme der Steuerbilanzwerte (vgl. § 12 Abs. 5 S. 2 ErbStG) ergebende Unterbewertung, der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.H.v. 256.000 EUR und der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG i.H.v. 40 v.H. führen in ihrer Kumulation dazu, daß Übergänge von kleineren und mittleren Betriebsvermögen weitgehend von der Erbschaftsteuer verschont, größere Betriebsvermögen im Vergleich zum sonstigen, nicht begünstigten Vermögen nur zu einem geringen Teil belastet werden.

Eine pauschale Begünstigung dieses Umfangs wäre nur dann unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn unterstellt werden könnte, typischerweise gefährde die Erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Belastung die Betriebsfortführung. Für eine solche Annahme fehlt nach Auffassung des Senats jedoch jeder konkrete Anhaltspunkt. Die Prämisse, die Erbschaftsteuer gefährde generell die Existenz mittelständischer Unternehmen, ist nicht zu verifizieren (Bareis/Elser, DStR 1997, 557 [561]; Seer, StuW 1997, 283 [295]). Die im Gesetz getroffene Regelung trägt auch den Fällen keine Rechnung, in denen neben dem Betriebsvermögen noch weiteres, sonstiges Vermögen übergeht oder sich beim Erwerber befindet, aus dem dieser die Steuer ohne Gefährdung der Betriebsfortführung bezahlen könnte, denn das ErbStG nimmt nicht das Unternehmen, sondern den Erwerber des Unternehmens in Anspruch. Auch wird nicht berücksichtigt, daß nach der Stundungsregelung des § 28 ErbStG bereits ein Instrument zur Verfügung steht, insbesondere in Erbfällen die Erhaltung des Betriebs zu sichern. Ähnliches gilt für den Hinweis in der Gesetzesbegründung (vgl. BR-Drucks. 390/96, S. 64), den Betrieben bräuchten durch die steuerlichen Entlastungen nur in entsprechend gemindertem Umfang liquide Mittel für die Steuerzahlung entnommen werden. Auch insoweit geht der Gesetzgeber von der nicht zu verifizierenden Prämisse aus, daß im Privatvermögen des Erwerbers generell keine ausreichenden Mittel vorhanden sind, um die auf das erworbene Betriebsvermögen entfallende Erbschaftsteuer zu entrichten.

Insgesamt sind die Begünstigungen für das Betriebsvermögen in ihrer Gesamtwirkung zu weitgehend, um noch von dem verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungsgrund "Schutz der Betriebe" gedeckt zu sein. Die Regelung trifft zudem nicht "zielgenau" und stellt nicht sicher, daß nur solche



Erwerbsvorgänge erfaßt werden, bei denen der Begünstigungsgrund vorliegt. Der Gesetzgeber hat sich deshalb nach Auffassung des Senats außerhalb seiner -- wenn auch weitreichenden -- Gestaltungsbefugnis bewegt. Die Regelung steht außer Verhältnis zur gesetzgeberischen Grundregel der gleichmäßigen Erfassung aller Vermögenszugänge (wie hier: Birk/Richter, FR 2001, 764 [767]; Birk, ZEV 2002, 165 ff.; Seer, DStJG, Bd. 22, S. 191 [210 ff., 216]; Seer, StuW 1997, 283 [298]; Seer, GmbHR 1999, 64 [69]; Bareis/Elser, DStR 1997, 557 [561]; Thiel, DB 1997, 64 [68], "verfassungsrechtlich angreifbar"; kritisch auch Meincke, DStR 1996, 1305 [1309 f.]; Meincke, ErbStG-Kommentar, 12. Aufl., § 13a Rz. 3; Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 4 ff.; Felix, ZEV 1996, 410 [418]; Krüger/Siegemund/Köhler, DStR 1997, 637 [638]).

## **b) Anteile an Kapitalgesellschaften**

### **aa) Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Bewertung nicht notierter Anteile**

Wie beim Betriebsvermögen entspricht die als Begünstigung gedachte Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Bewertung der nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften nicht der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers. Insoweit gilt hier dasselbe wie beim Betriebsvermögen.

Das Gesetz läßt i.ü. auch keine klare Begünstigungsrichtung erkennen, soweit es für Anteile, für die ein Börsenkurs vorliegt (§ 11 Abs. 1 BewG) oder deren Wert (zufällig) aus stichtagsnahen Verkäufen ableitbar ist (§ 11 Abs. 2 S. 2 BewG), den Ansatz eines dem Verkehrswert entsprechenden Werts (Kurswert, Verkaufspreis, Nennwert) vom Stichtag vorschreibt, während bei Anteilen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, jeder Versuch einer am Verkehrswert orientierten Schätzung durch die Anordnung der Übernahme der Steuerbilanzwerte von Gesetzes wegen unterbunden wird.

Der in der Gesetzesbegründung für die Begünstigung durch Übernahme der Steuerbilanzwerte allein genannte Grund der Steuervereinfachung ist nicht tragfähig, weil sich mit einem solchen Hinweis letztlich jede Steuervergünstigung begründen ließe, für die es andere sachliche Gründe nicht gibt. Der Gesichtspunkt der Steuervereinfachung bildet deshalb keine Rechtfertigung dafür, das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation einfach zu mißachten (Seer, StuW 1997, 283 [292]).

### **bb) Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und verminderter Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG)**

Nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG gelten der Freibetrag von 256.000 EUR und der Wertansatz von 60 v.H. (Bewertungsabschlag von 40 v.H.) für den Erwerb von

Anteilen an Kapitalgesellschaften nur, wenn der Erblasser oder der Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war. Die Begünstigung ist somit abhängig vom Umfang der Beteiligung des Erblassers oder Schenkers. War dieser zu 25,1 v.H. an der Gesellschaft beteiligt, so ist auch der Erwerb von nur 1 v.H. der Anteile beim Erben oder Beschenkten begünstigt, waren Erblasser oder Schenker zu 25 v.H. beteiligt, ist selbst der Erwerb der gesamten 25 v.H. der Anteile nicht begünstigt. Weder für die unterschiedliche Behandlung der Erwerber noch für die Abhängigkeit der Begünstigung der Erwerber von der Stellung des Erblassers oder Schenkers ist ein sachlicher Grund erkennbar. Vielmehr widerspricht die Vorschrift schlicht der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, denn nach der Ausgestaltung des Erbschaftsteuergesetzes als Erbanfallsteuer sind nicht die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker, sondern die beim Erben oder Beschenkten dafür maßgebend, in welchem Umfang der Erwerb mit Erbschaftsteuer belastet werden kann oder soll.

Darüber hinaus fehlt es hier -- wie beim Betriebsvermögen -- für die aus Unterbewertung (bei nicht notierten Anteilen), Freibetrag (256.000 EUR) und vermindertem Wertansatz (Abschlag von 40 v.H.) bestehende pauschale Entlastung der Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften an einem ausreichenden sachlichen Grund. Der Gesichtspunkt der Gleichstellung der Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem Betriebsvermögen bzw. den Anteilen an Personengesellschaften rechtfertigt keine derart weitgehende pauschale Privilegierung, die im Ergebnis die Anteilserwerber in großem Umfang von der Umverteilungswirkung des Erbschaftsteuergesetzes ausnimmt. Denn die Belastung mit Erbschaftsteuer trifft beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften in der Regel lediglich die private Vermögenssphäre des Erwerbers. Wohingegen die steuerliche Belastung des Erwerbs einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder des Erwerbs eines ganzen Unternehmens im Einzelfall auch den Bestand des Betriebs berühren kann.

### **c) Grundvermögen**

Der Senat geht davon aus, daß das Bewertungsverfahren für unbebaute Grundstücke (§ 145 BewG) in verfassungsrechtlicher Hinsicht unbedenklich ist. Das auf einem einheitlichen Faktor von 12,5 beruhende "vereinfachte" Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke (§ 146 ff. BewG) verstößt jedoch nach Auffassung des Senats gegen das Gleichbehandlungsgebot.

aa) Für Grundstücke gibt es -- anders als z.B. für Geld oder börsennotierte Aktien -- keinen exakten, auf den maßgeblichen Stichtag feststellbaren bzw. feststehenden Wert. Vielmehr bleibt jede *Grundstücksbewertung* selbst dann, wenn ihr Ziel in der Ermittlung des Verkehrswerts liegt, ein ungenaues Näherungsverfahren an einen

ungenauen Wert (Jakob, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Finanzen, Heft 48, 1992, S. 126). Es gibt somit für Grundstücke keinen absolut zutreffenden Marktwert, sondern allenfalls ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte abbilden (Simon in Simon/Cors/Troll, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 4. Aufl., B.1, Rz. 4). Die am Grundstücksmarkt feststellbare Bandbreite von Werten kann +/- 20 v.H. (vgl. Simon, aaO, B.1, Rz. 4) um einen rechnerischen Mittelwert oder auch mehr (vgl. Weinmann in Christoffel, Künftige Einheitsbewertung und Neugestaltung der Vermögen- und Erbschaftsteuer, 1996, Rz. 400) betragen. Jeder Wert innerhalb dieser Bandbreite kann aber noch als gemeiner Wert (Verkehrswert) des Grundstücks angesprochen werden (Seer, StuW 1997, 283 [289]). Bei der Prüfung eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz kann somit nicht darauf abgestellt werden, ob der Verkehrswert -- im Sinne einer punktuell greifbaren Größe -- beim Bewertungsverfahren verfehlt wird, sondern nur darauf, ob die Differenzen innerhalb des Grundvermögens und der Abstand zum sonstigen Vermögen nicht willkürlich groß werden (vgl. Jakob, aaO, S. 126; Seer, StuW 1997, 283 [289]).

bb) *Unbebaute Grundstücke* werden danach mit dem Verkehrswert angesetzt, soweit sie typisierend mit 80 v.H. des aus tatsächlichen Verkaufsfällen abgeleiteten Grundbesitzwerts bewertet werden. Der sich nach dieser Methode ergebende Wert liegt -- wenn auch wertmäßig im unteren Bereich -- innerhalb der zulässigen Bandbreite und kann deshalb (noch) als Verkehrswert angesprochen werden.

cc) Das Bewertungsverfahren für *bebaute Grundstücke* nach §§ 146 ff. BewG führt in den weitaus meisten Fällen zu Werten unterhalb der am Grundstücksmarkt feststellbaren Bandbreite. In vielen Fällen wird -- wie die o.g. Kaufpreisuntersuchung der Finanzverwaltung gezeigt hat -- deutlich weniger als die Hälfte, z.T. nur 20 bis 30 v.H. des Mittelwerts erreicht. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollen "im Durchschnitt ca. 50 v.H. des Kaufpreises erreicht werden" (vgl. BT-Drucks. 13/5952, S. 28). Der Gesetzgeber hat somit für bebaute Grundstücke bereits auf der Bewertungsebene sowohl im Verhältnis zu den unbebauten Grundstücken als auch zu den anderen Vermögensarten eine Privilegierung vorgesehen, für die es einer ausreichenden Rechtfertigung bedarf.

Eine Rechtfertigung für die Begünstigung der bebauten Grundstücke ist nicht etwa deshalb entbehrlich, weil die Werte in einem pauschalierenden und typisierenden Ertragswertverfahren ermittelt werden. Denn eine Typisierung und Pauschalierung auf der Ebene der Erfassung und Bewertung von Vermögen ist unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes nur zulässig, soweit hierdurch als Bezugspunkt das auch für andere Vermögensarten vorgeschriebene Wertniveau (§ 9 Abs. 1 BewG: "gemeiner Wert") nicht verloren geht und die sich ergebenden Werte geeignet bleiben, die -- von Art. 3 GG

geforderte -- Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg herzustellen. Diesem Erfordernis genügt das vom Gesetzgeber vorgeschriebene Ertragswertverfahren für die Bewertung bebauter Grundstücke nicht, weil es entsprechend der gesetzgeberischen Intention (vgl. BT-Drucks. 13/5952, S. 29) in großem Umfang zu erheblich unter dem Verkehrswert liegenden Werten führt und darüber hinaus nicht gewährleistet, daß die Erwerber bebauter Grundstücke untereinander gleichbehandelt werden (s. oben zu B.I.4.c).

Kein Grund für die vom Gesetzgeber vorgesehene niedrigere Bewertung bebauter Grundstücke kann auch in der -- so wohl kaum verifizierbaren -- Annahme des Gesetzgebers gesehen werden, "das im Erbschaft- und Schenkungsfall übergehende Grundvermögen sei in aller Regel nicht zur Veräußerung bestimmt" (BT-Drucks. 13/5952, S. 27), weshalb -- so die Schlußfolgerung des Gesetzgebers -- allein auf "die Ertragsfähigkeit des Grundvermögens" abzustellen sei. Denn der Regelbemessungsmaßstab "gemeiner Wert" ist ein objektiver, was § 9 Abs. 2 S. 3 BewG durch den Hinweis klarstellt, daß ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Es kann somit nicht darauf ankommen, wie der Erwerber den Gegenstand im Einzelfall nutzen wird, sondern welcher Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 S. 1 BewG).

Die in der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 13/5952, S. 27 f.) genannten "Besonderheiten" des Grundbesitzes (geringe Fungibilität, höhere Sozialbindung, Mieterschutzbestimmungen, öffentlich-rechtliche Auflagen, zusätzliche Belastung durch Grundsteuer) können die vom Gesetzgeber vorgesehenen Abweichungen vom Verkehrswert nicht rechtfertigen. Denn derartige Belastungen schlagen sich in einem am Markt gebildeten Preis (Verkehrswert) nieder; in diesem kommen alle Chancen und Risiken, die mit einer Kapitalanlage bzw. einem Wirtschaftsgut verbunden sind, zum Ausdruck. Der Erwerber eines Grundstücks wird bei der Kaufpreisfindung diese Belastungen stets berücksichtigen. Bei einer am Verkehrswert (d.h. an vereinbarten Markt-/Verkaufspreisen) orientierten Bewertung besteht nach Auffassung des Senats deshalb kein sachlicher Grund, wegen derselben Belastungen nochmals Abschläge oder zusätzliche Vergünstigungen zu gewähren (wie hier: Bareis, DB 1996, 1153 [1157 f.]; Seer, DStJG, Bd. 22, S. 191 [212]). Dem entspricht es, wenn das BVerfG in BVerfG v. 10.2.1976 -- 1 BvL 8/73, BVerfGE 41, 269 (281) = BStBl. II 1976, 311 (315) ausführt, der Idee der Steuergerechtigkeit widersprechende Differenzierungen in der Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter, insbesondere im Verhältnis von Grundbesitz zu anderen Vermögensgegenständen ließen sich "nicht mit den Besonderheiten des Grundbesitzes wie der ... erschwerten Übertragbarkeit und dergleichen rechtfertigen".

Auch der Hinweis in der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 13/5952, S. 28) auf die "Auswirkungen des Bewertungsniveaus auf die Höhe der Mieten" stellt keinen Grund dar, der eine geringere steuerliche Belastung der Erwerber von bebautem Grundbesitz rechtfertigen könnte. Der behauptete wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der erbschaftsteuerlichen Belastung und der Höhe der Mieten besteht nicht. Die Höhe der Miete richtet sich in der Regel nach Angebot und Nachfrage auf dem Wohnungsmarkt. Der Erwerber von Grundbesitz wird danach unabhängig von der Höhe der von ihm zu zahlenden Erbschaftsteuer die am Markt erzielt- bzw. durchsetzbare Miete und nicht etwa als Folge einer Steuerverschonung eine geringere Miete fordern.

Die weiteren, in der Gesetzesbegründung aufgeführten finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen und sozialpolitischen Gesichtspunkte können zwar grundsätzlich eine Begünstigung des Erwerbs bebauter Grundstücke im Verhältnis zu anderen Vermögensarten rechtfertigen. Das Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke nach § 146 ff. BewG ist allerdings hierfür nicht geeignet; die genannten Gründe finden darin keinen Niederschlag. Darüber hinaus 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, so daß die Erwerber bebauter Grundstücke sehr unterschiedlich be- bzw. entlastet werden (vgl. mit z.T. drastischen Formulierungen: Moench, ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 12 Rz. 7a; Seer, StuW 1997, 283 [290]). 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", vgl. oben unter Teil B.I.4.c).

Aus der o.g. Kaufpreisuntersuchung ergibt sich ferner, daß die Grundstücksbewertung nach § 146 BewG in einer erheblichen Anzahl von Fällen zu einer extremen Unterbewertung führt, bei der -- wie auch der Vorlagefall zeigt -- Werte erreicht werden, die unter 40 v.H. des Verkehrswertniveaus, teilweise noch deutlich niedriger liegen. Insoweit besteht die frühere Privilegierung des

Grundbesitzes, die BVerfG v. 22.6.1995 -- 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 = BStBl. II 1995, 671 = GmbHR 1995, 679 wegen dieses Zustands für mit der Verfassung, insbesondere mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt hat, in wesentlichen Teilbereichen unverändert fort (Osterloh, DStJG, Bd. 22, S. 177 [189]; Thiel, DB 1997, 64 [66]; Seer, StuW 1997, 283 [290]).

#### **d) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen**

Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit nur 10 v.H. des Verkehrswerts entspricht nach Auffassung des Senats den Vorgaben des BVerfG (vgl. BVerfG v. 22.6.1995 -- 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [173] = BStBl. II 1995, 671 [674] = GmbHR 1995, 679), die Erbschaftsteuerlast so zu bemessen, daß die Fortführung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe steuerlich nicht gefährdet und durch eine "betriebsangemessene Belastung ... eine Zerschlagung dieser Wirtschaftseinheiten" vermieden wird.

Keinen sachlichen Grund sieht der Senat -- insbesondere auch im Hinblick auf die die Betriebsfortführung sicherstellende Stundungsregelung in § 28 ErbStG -- für die darüber hinaus gehenden Begünstigungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens durch § 13a Abs. 1 ErbStG, d.h. durch die Gewährung eines Freibetrags von 500.000 DM (256.000 EUR) sowie eines Bewertungsabschlags von 40 v.H. Es handelt sich nach Auffassung des Senats um eine Überprivilegierung dieser Vermögensart, die in ihrer Kumulationswirkung aus Bewertung, Freibetrag und Bewertungsabschlag dazu führt, daß beinahe jeder Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, d.h. auch von Großbetrieben erbschaftsteuerfrei gestellt ist. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber nach Auffassung des Senats die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit überschritten; sie steht außer Verhältnis zur gesetzgeberischen Grundregel der gleichmäßigen Belastung aller Vermögenszugänge.

Der Senat sieht ferner insofern einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang, als das Gesetz keine Regelung vorsieht, daß bei zeitnaher Veräußerung des Vermögens durch den Erwerber eine Besteuerung nach Verkehrswerten vorzunehmen ist (Nachversteuerungsvorbehalt). Das Gesetz läßt die Fälle unberücksichtigt, in denen der Erwerber den Betrieb nicht fortführt, sondern nach dem Erwerb z.B. veräußert. Bei einem solchen Erwerber kann die Betriebsfortführung durch die Steuerbelastung nicht gefährdet sein. Es besteht kein Grund, bei einem solchen Erwerber lediglich Freibetrag und verminderten Wertansatz sowie den Entlastungsbetrag (§ 13a Abs. 5 Nr. 2, § 19a Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) entfallen zu lassen, ihm aber den Vorteil der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit ca. 10 v.H. des Verkehrswerts zu belassen, also nur etwa 10 v.H. der tatsächlichen Bereicherung zu besteuern. Erhebungen des Statistischen Bundesamtes (vgl. Statistisches Jahrbuch der

Bundesrepublik Deutschland 1999, S. 153) belegen, daß es sich hierbei nicht nur um Einzelfälle handelt. Viele Landwirte finden keinen geeigneten Betriebsnachfolger. Bei einer solchen Sachlage darf der Gesetzgeber nicht einfach unterstellen, daß es stets zur Betriebsfortführung durch den Erwerber kommt, vielmehr ist der Gesetzgeber gehalten, -- wie nach den § 13a, § 19a ErbStG -- auch hier durch Nachversteuerungsvorbehalte sicherzustellen, daß nur dem Regelungszweck entsprechende Erwerbsvorgänge begünstigt werden.

Die insoweit vom BMF unter Hinweis auf das Stichtagsprinzip geltend gemachten Bedenken teilt der Senat nicht. Es geht hier nämlich nicht um den Ansatz des aus dem Verkauf des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens erzielten Kaufpreises, sondern darum, anstelle eines die betriebsangemessene Belastung berücksichtigenden Ertragswerts den Verkehrswert des übergehenden Vermögens am maßgeblichen Stichtag anzusetzen.

#### **4. Rechtsformabhängigkeit der Begünstigungen nach § 13a und § 19a ErbStG**

Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG sowie der verminderte Wertansatz (Bewertungsabschlag) nach § 13a Abs. 2 ErbStG ist nach der gesetzlichen Regelung in § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auch beim Erwerb von Anteilen an Gesellschaften i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG (sog. gewerblich geprägten Personengesellschaften) zu gewähren, obwohl es sich bei dem von diesen Gesellschaften gehaltenen Vermögen inhaltlich nicht um Betriebsvermögen, d.h. um Wirtschaftsgüter handelt, die zu betrieblichen Zwecken i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG eingesetzt werden. Die erbschaftsteuerrechtliche Regelung übernimmt insoweit die ertragsteuerrechtliche Fiktion, daß in der Rechtsform der gewerblich geprägten Personengesellschaft gehaltenes Vermögen als Betriebsvermögen gilt.

Diese Rechtsformabhängigkeit verstößt gegen das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidung. Denn der erbschaftsteuerrechtliche Belastungsgrund ("Belastung des Reinvermögenszugangs") und der erbschaftsteuerrechtliche Entlastungszweck der § 13a und § 19a ErbStG ("Begünstigung des Betriebsvermögens") haben keinen Bezug zur jeweiligen Rechtsform, in der Vermögen gehalten wird bzw. auf den Erwerber übergeht (vgl. die Parallele in dem zur Umsatzsteuer ergangenen Urteil des BVerfG v. 10.11.1999 -- 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 = BStBl. II 2000, 160). Das Bereicherungsprinzip verträgt keine Unterscheidung danach, in welcher Rechtsform Vermögen übergeht und zu einer Bereicherung des Erwerbers führt.

Durch die Vergünstigungen nach § 13a und § 19a ErbStG sollen nach der Gesetzesbegründung in erster Linie die besonderen Belastungen berücksichtigt werden, die bei einer Aufrechterhaltung des Betriebs "in seiner

Sozialgebundenheit" entstehen. Die Vergünstigungen setzen eine durch Widmung für betriebliche Zwecke verselbständigte Funktionseinheit voraus, die in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet ist. In diesem Zusammenhang wird immer wieder auf die Sicherstellung der Betriebsfortführung und der damit verbundenen Erhaltung von Produktivität und Arbeitsplätzen hingewiesen. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist nicht davon abhängig, in welcher Rechtsform Vermögen organisiert ist. Entscheidend kann nur sein, ob tatsächlich eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird und ob es sich bei dem Vermögen um im o.g. Sinne gemeinwohlgebundenes handelt. Bei sog. "gewerblich geprägten Personengesellschaften" ist dies nicht der Fall; diese üben keine gewerbliche Tätigkeit aus. Die Bezugnahme auf den ertragsteuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff führt zur Begünstigung auch solchen Vermögens, welches keiner gewerblichen Tätigkeit dient, als "Privatvermögen" (z.B. Bargeld, Wertpapiere, privater Grundbesitz) anzusprechen ist und als nicht begünstigungswürdig der vollen Steuerbelastung unterliegen müßte.

Es handelt sich nicht um dem Gleichheitsgebot entsprechende Folgen einer zulässigen Sachverhaltstypisierung, wie das BMF meint. Vielmehr ist die Übernahme des ertragsteuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriffs gemessen am Begünstigungszweck schlechthin ungeeignet, weil dieser mit Fiktionen arbeitet, die einen Rückschluß auf die mit dem ("Betriebs"-)Vermögen verbundenen Soziallasten nicht zulassen.

Von dem sich aus der Rechtsformabhängigkeit ergebenden Gestaltungsrahmen wird nicht nur in wenigen Ausnahmefällen Gebrauch gemacht, vielmehr handelt es sich um eine gängige Gestaltungspraxis, wie sich aus der Fachliteratur ergibt (z.B. Crezelius, DB 1997, 1584 f.; Felix, NJW 1997, 1040; Flick, DB 1997, 844; Landsittel, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 2. Aufl. 2001, Rz. 902 "Schaffung von begünstigtem Vermögen"; Korn, KÖSDI 1998, 11408 [11412]; Hörger/Stephan, Die Vermögensnachfolge im Erbschaft- und Ertragsteuerrecht, 1998, Rz. 555; u.v.a.). Weinmann in Moench (ErbStG, Erg.Lfg. April 2002, § 13a Rz. 17) führt aus, daß die Erkenntnis der enormen Vorteile, die eine gewerblich geprägte Personengesellschaft bei der Schenkung- und Erbschaftsteuer bietet, Allgemeingut der Beratungspraxis sei, und Kowallik (DStR 1999, 1834) teilt mit, daß "das Einlagemodell" für Privatvermögen mit hohen Steuerwerten -- vor allem für in- und ausländische Immobilien -- eine gängige erbschaftsteuerrechtliche Gestaltung" sei. Schließlich verweist Bareis (DStR 1997, 557 f.) darauf, daß durch die Möglichkeit, Grundbesitz vor der Übertragung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft einzubringen und die Vergünstigungen für "Betriebsvermögen" in Anspruch zu nehmen, der -- aus der Sicht der Haus- und Grundbesitzer



-- negative Bewertungseffekt durch die neuen, ab dem 1.1.1996 geltenden Grundbesitzwerte "kompensiert" werde.

Die früheren Nachteile, die bei der Einbringung von Grundbesitz oder anderem "Privatvermögen" in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Bereich der Ertrag- und Besitzsteuern in Kauf genommen werden mußten (vgl. hierzu die Untersuchungen von Ottersbach/Hansen, DStR 1997, 1269 ff. und von Weßling, DStR 1997, 1381 ff. sowie die Ausführungen bei Seer, GmbHR 1999, 64 [71 f.]), sind durch den Wegfall der Gewerkekapitalsteuer, durch die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die tarifliche Einkommensteuer und durch die erweiterte Steuerverstrickung auch im Privatvermögen gehaltener Grundstücke (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG) zwischenzeitlich entfallen. Darüber hinaus stellte die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32c EStG (bis Veranlagungszeitraum 2000) einen zusätzlichen Anreiz dar, Vermögen zu Lebzeiten oder vor einer beabsichtigten Schenkung in den Bereich des ertragsteuerrechtlichen und damit auch erbschaftsteuerrechtlichen Betriebsvermögens zu überführen.

Dieselben Begünstigungseffekte lassen sich durch Übertragung von "Privatvermögen" auf eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft (z.B. eine GmbH) erreichen, deren Vermögen anknüpfend an die Rechtsform stets als Betriebsvermögen gilt.

Die aus der Rechtsformwahl sich ergebenden Gestaltungseffekte seien an folgenden *Beispielen* deutlich gemacht:

(1) Tante (T) schenkt ihrer Nichte (N) festverzinsliche Wertpapiere im Wert von 5,5 Mio. EUR.

Wert der Papiere	5.500.000 EUR
./. persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	<u>10.300 EUR</u>
Summe	5.489.700 EUR
Steuer (32 v.H.)	1.756.704 EUR

(2) T bringt die Wertpapiere in eine GmbH & Co. KG (gewerblich geprägte Personengesellschaft; GmbH am Vermögen der KG nicht beteiligt) ein und tritt anschließend den KG-Anteil an die N ab:

Wert des KG-Anteils	5.500.000 EUR
./. Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG)	256.000 EUR
./. Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)	2.097.600 EUR
./. persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	<u>10.300 EUR</u>
Summe	3.136.100 EUR
Steuer (27 v.H.)	846.747 EUR

./ Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG	<u>287.881 EUR</u>
Steuer	55.866 EUR

(3) N erbt von T mehrere Mietwohngrundstücke im Verkehrswert von 8 Mio. EUR. Die Summe der Grundbesitzwerte beträgt 4 Mio. EUR (Durchschnittswert). Die Grundstücke sind mit Grundpfandrechten i.H.v. 2,5 Mio. EUR belastet:

Steuerwert der Grundstücke	4.000.000 EUR
./ Schulden	2.500.000 EUR
./ persönlicher Freibetrag	<u>10.300 EUR</u>
steuerpflichtiger Erwerb	1.489.700 EUR
Steuer (27 v.H.)	402.219 EUR

(4) T hat vor ihrem Tode die Grundstücke in eine rein vermögensverwaltende GmbH eingelegt; N erbt die GmbH-Anteile.

Steuerwert der Anteile (4 Mio. EUR ./ 2,5 Mio. EUR)	1.500.000 EUR
./ Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG)	256.000 EUR
./ Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)	497.600 EUR
./ persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	<u>10.300 EUR</u>
Summe	736.100 EUR
Steuer (27 v.H.)	198.747 EUR
./ Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG	<u>95.881 EUR</u>
Steuer	102.866 EUR

## 5. Verrechnung miteinander nicht vergleichbarer Werte

### a) Abzug der mit unterbewertetem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden

Die Möglichkeit der ungekürzten Gegenrechnung von Schulden mit -- gemessen am Verkehrswert -- unterbewertetem Vermögen (Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und bebaute Grundstücke) verstärkt den in der Unterbewertung liegenden Begünstigungseffekt, denn es kommt dabei zu einer Verrechnung von Werten, die nicht vergleichbar sind. Dies führt zu einem überproportionalen Verrechnungseffekt und damit zu einer (weiteren) Vergünstigung von Erwerbern, die gemessen am Verkehrswert "unterbewertetes" Vermögen erhalten. Als Folge des ungekürzten Schuldenabzugs kann es in diesen Fällen sogar zu einem negativen Wert des übergehenden Vermögens kommen. Der sich auf diese Weise ergebende Schuldenüberhang ermöglicht es dem Steuerpflichtigen,

im Wege der Verrechnung weiteres, eigentlich in vollem Umfang der Steuer unterliegendes Vermögen ohne Steuerbelastung zu erwerben.

**Beispiel:** Hätte die E bei der dem Vorlagefall zugrunde liegenden Fallkonstellation den Erwerb der Eigentumswohnung mit 250.000 DM finanziert und wäre E schon vor ihrem Tode als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen worden, hätte sich erbschaftsteuerrechtlich für die Kl.in folgendes ergeben:

Wohnungseigentum (Steuerwert)	127.000 DM
Bankguthaben/Forderungen	134.823 DM
abzüglich Nachlaßverbindlichkeit	./.. 250.000 DM
(Keine Schuldenkappung)	
abzüglich persönlicher Freibetrag	./.. 20.000 DM
steuerpflichtiger Erwerb	0 DM

Im Beispielsfall bleibt als Folge des Ansatzes des Steuerwerts sowie des überproportionalen Verrechnungseffekts nicht nur der Erwerb des Wohnungseigentums durch die Kl.in ohne Steuerbelastung, sondern sie erwirbt durch die Gegenrechnung des Schuldenüberhangs von 123.000 DM (127.000 DM ./.. 250.000 DM) auch weiteres Vermögen (Bankguthaben/Forderungen) in dieser Höhe steuerfrei.

Der Hinweis des BMF, es gäbe keine allgemeingültigen Kriterien dafür, in welchem Umfang im jeweiligen Einzelfall eine Schuldenkappung vorzunehmen sei, vermag die sich aus der derzeitigen Rechtslage ergebende Begünstigungswirkung nicht zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber darf eine Begünstigung nur dann gewähren, wenn er diese durchgängig gleichheitsgerecht ausgestalten kann. Ist dies -- so die Einlassung des BMF - - nicht möglich, weil eine klare Abgrenzung des Begünstigungstatbestands nicht erreichbar ist bzw. erhebliche Begünstigungsüberhänge nicht beseitigt werden können, darf der Gesetzgeber diesen (Begünstigungs-)Weg nicht gehen, sondern muß die Begünstigungsregelung auf andere, dem Gleichbehandlungsgebot entsprechende Weise ausgestalten, z.B. offen und für jedermann transparent über den Steuertarif.

#### **b) Abzug von Vermächtnis- und Pflichtteilslasten beim Erwerb steuerbegünstigten Vermögens**

Zu einer gleichheitswidrigen Verrechnung miteinander nicht vergleichbarer Werte kommt es auch in den Fällen des Erwerbs steuerbegünstigten Vermögens, wenn der Erwerber (Geld-)Vermächtnisansprüche zu erfüllen bzw. Pflichtteilslasten zu tragen hat. Denn nach § 10 Abs. 1 S. 2 i.V.m. mit Abs. 5 Nr. 2 ErbStG sind u.a. Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen "von dem Erwerb" mit

ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abzugsfähig. Der Abzug der (Geld-)Vermächtnis- und Pflichtteilslasten, die regelmäßig mit dem Nennwert anzusetzen sind (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 S. 1 BewG), von dem durch Steuerbegünstigungen bereits ermäßigten Erwerb führt zu einer zusätzlichen, sachlich nicht gerechtfertigten Begünstigung des durch Vermächtnis und Pflichtteil Belasteten.

Dies sei an folgendem Beispiel (s. Weinmann in Moench, ErbStG, Erg.Lfg. Stand April 2002, § 13a Rz. 6) verdeutlicht:

Vater V wird von seinem Sohn S allein beerbt; den Nachlaß bildet ein Gewerbebetrieb mit einem Verkehrswert von 5 Mio. EUR und einem Steuerwert von 2,9 Mio. EUR (Durchschnittswert: 58 v.H. von 5 Mio. EUR; s. oben unter B.I.4.a). Tochter T wird auf den Pflichtteil gesetzt. Der Pflichtteil hat als Kapitalforderung einen Nominalwert von 1,25 Mio. EUR.

#### Erwerb des S

Betriebsvermögen (Steuerwert)	2.900.000 EUR
./. Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG	256.000 EUR
./. Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG	1.057.600 EUR
./. Pflichtteilsanspruch (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)	1.250.000 EUR
./. persönlicher Freibetrag	<u>205.000 EUR</u>
steuerpflichtiger Erwerb	131.400 EUR
Steuer (Steuersatz 11 v.H.)	14.454 EUR

#### Erwerb der T

geltend gemachter Pflichtteil	1.250.000 EUR
./. persönlicher Freibetrag	<u>205.000 EUR</u>
steuerpflichtiger Erwerb:	1.045.000 EUR
Steuer (Steuersatz 19 v.H.)	198.550 EUR

S kommt mit seinem Betriebsvermögenserwerb nicht nur in den Genuß von Unterbewertung (Wertminderung: 2,1 Mio. EUR), Freibetrag (256.000 EUR) und Bewertungsabschlag (1.057.600 EUR), sondern kann von dem für seinen Erwerb nach § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 i.V.m. § 12 Abs. 5 ErbStG anzusetzenden ("Rest"-)Wert von 1.586.400 EUR, der nur noch rd. 32 v.H. des Verkehrswerts des Nachlasses ausmacht, die Pflichtteilslast zum vollen Nennwert abziehen.

### **III. Maßgeblichkeitsprüfung**

#### **1. Keine Beseitigung des Verfassungsverstoßes durch verfassungskonforme Auslegung**

Die Verfassungswidrigkeit kann nicht durch eine *verfassungskonforme Auslegung* der o.g. Rechtsnormen vermieden werden.

Soweit § 12 Abs. 2, 3 und 5 ErbStG unter Verweisung auf die entsprechenden Vorschriften des BewG für die Bewertung des Betriebsvermögens, der Anteile an Kapitalgesellschaften und des Grundbesitzes (einschließlich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Betriebsgrundstücke) besondere Regelungen vorsieht, sieht der Senat keinen Auslegungsspielraum. Das Gesetz ist nach Wortlaut und Sinn eindeutig; der in diesen Regelungen liegende Begünstigungseffekt vom Gesetzgeber erkennbar gewollt.

Dasselbe gilt für die Begünstigungsregelungen in § 13a und § 19a ErbStG für das Betriebsvermögen, die Anteile an Kapitalgesellschaften und für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen. Eine verfassungskonforme Einschränkung dieser Normen (kein Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen; keine Anwendung beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen) würde dem eindeutigen Wortlaut und Sinn des Gesetzes sowie der vom Gesetzgeber gewollten Begünstigungsrichtung widersprechen. Dasselbe gilt für die Rechtsformabhängigkeit der Begünstigungsnormen. Der Senat sieht keine Möglichkeit, diese durch eine verfassungskonforme Auslegung zu beseitigen.

Auch die verfassungswidrigen Folgen des ungekürzten Abzugs der mit dem unterbewerteten Vermögen zusammenhängenden Schulden können durch eine anderweitige Gesetzesauslegung nicht beseitigt werden. Sie sind vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet. Für den Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ergibt sich dies aus § 33 Abs. 3 Nr. 2 und § 40 Abs. 2 BewG. Nach diesen Vorschriften gehören Geldschulden und Pensionsverpflichtungen ausdrücklich nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Diese gehen somit nicht in der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens auf, sondern sind wie Schulden im Privatvermögen zu behandeln und damit zum Nennwert gegenzurechnen. Für das Betriebsvermögen ordnet § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG den ungekürzten Ansatz der Betriebsschulden an. Im übrigen zeigen die Regelungen in § 13 Abs. 3 S. 2 und § 13a Abs. 6 ErbStG, wonach die Kappung des Schuldenabzugs nach § 10 Abs. 6 S. 3 und 5 ErbStG bei Verzicht auf die Steuerbefreiung entfällt, daß der Gesetzgeber die sich aus dem ungekürzten Schuldenabzug ergebenden Vorteile erkannt und bewußt bestehen gelassen hat. Denn die Regelungen in § 13 Abs. 3 S. 2 und § 13a Abs. 6 ErbStG sollen dem Steuerpflichtigen die sich aus der ungekürzten Gegenrechnung von Schulden ergebenden Vorteile durch die Einräumung eines Wahlrechts zwischen Steuerbefreiung und Schuldenkappung einerseits sowie Verzicht auf die Steuerbefreiung und vollem Schuldenabzug andererseits sichern helfen (vgl. hierzu das Beispiel oben unter Teil B.I.6.).

Auch für den ungekürzten Abzug der mit dem Nennwert anzusetzenden Vermächtnis- und Pflichtteilslasten "von dem nach § 12 zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung ... unterliegt", gibt es in § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG eine eindeutige Gesetzesanordnung. Der Senat sieht auch hier keinen Ansatzpunkt, den Verfassungsverstoß durch eine verfassungskonforme Auslegung zu beseitigen.

## **2. Maßgeblichkeit des Verfassungsverstoßes für den Streitfall**

Für die Entscheidung des Streitfalls kommt es i.S.v. Art. 100 Abs. 1 GG, § 80 Abs. 2 S. 1 BVerfGG auf die Gültigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG an.

a) Ist diese *Vorschrift verfassungsgemäß*, so müßte der erkennende Senat die Klage unter Aufhebung der Vorentscheidung abweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Gegenstand des Erwerbs der Kl.in von Todes wegen ist neben dem erworbenen Geldvermögen ein Anspruch auf Verschaffung des Wohnungseigentums, der mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Die in Bezug auf das Wohnungseigentum auf die Kl.in übergegangene Rechtsposition (Eigentumsverschaffungsanspruch, Anwartschaftsrecht) rechtfertigt entgegen der Auffassung des FG nicht den Ansatz des Grundbesitzwerts nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 19 Abs. 1, § 68 und §§ 138 ff. BewG.

aa) Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 Abs. 1 BGB). Beim Erwerb durch Erbanfall gilt als steuerpflichtiger Erwerb (Bereicherung) der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls die Nachlaßverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStG). Für die Wertermittlung ist nach § 11 ErbStG der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend, das ist bei Erwerben von Todes wegen der Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Dies gilt auch für die Frage, was bei einem Erwerb durch Erbanfall als Gegenstand der Bereicherung des Erwerbers anzusehen ist. Der Erbe wird als Gesamtrechtsnachfolger Inhaber des Vermögens des Erblassers mit demselben rechtlichen Inhalt und demselben Entwicklungsstand, wie er im Zeitpunkt des Eintritts des Erbanfalls gegeben war (vgl. BFH v. 28.6.1995 -- II R 89/92, BFHE 178, 214 = BStBl. II 1995, 786; v. 10.7.1996 -- II R 32/94, BFH/NV 1997, 28).

Danach ist Gegenstand des Erwerbs der Kl.in durch Erbanfall nicht das Wohnungseigentum selbst. Denn E war im Zeitpunkt ihres Todes noch nicht als Wohnungseigentümerin im Grundbuch eingetragen. Von Todes wegen von E erwerben konnte die Kl.in lediglich den Anspruch der E auf Verschaffung des Wohnungseigentums.

bb) Die auf die Kl.in durch Erbanfall übergegangene Rechtsposition ist gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Nach § 12 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke nach den Allgemeinen Bewertungsvorschriften (Erster Teil des BewG). Danach ist grundsätzlich der gemeine Wert des Vermögensanfalls zugrunde zu legen (§ 9 Abs. 1 BewG), soweit in den Abs. 2 bis 6 des § 12 ErbStG nicht etwas anderes bestimmt ist.

Eine anderweitige Bestimmung für die Bewertung der von der Kl.in erworbenen Rechtsposition enthalten die Abs. 2 bis 6 des § 12 ErbStG nicht, insbesondere kommt eine Anwendung des § 12 Abs. 3 ErbStG nicht in Betracht, wonach Grundbesitz i.S.v. § 19 BewG mit dem Grundbesitzwert i.S.d. §§ 138 ff. BewG anzusetzen ist.

Bei der von der Kl.in im Wege des Erbanfalls erworbenen Rechtsposition handelt es sich nicht um "Grundbesitz" i.S.d. § 19 BewG. Nach dem Katalog des § 68 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen u.a. das Wohnungseigentum, nicht jedoch ein Anspruch auf Verschaffung des Wohnungseigentums. Bewertungsrechtlich ist somit für die Anwendung des Steuerwerts (Grundbesitzwerts) allein maßgebend, ob Grundstücks- oder Wohnungseigentum, d.h. das Vollrecht erworben wird (BFH v. 15.10.1997 -- II R 68/95, BFHE 183, 248 = BStBl. II 1997, 820 [823], die Verwaltungsauffassung in R 36 Abs. 2 S. 2 ErbStR; Meincke, ErbStG, 13. Aufl. 2002, § 12 Rz. 24).

Es gibt nach Auffassung des Senats keinen Grund, den Steuerwert (Grundbesitzwert) vom Grundstück (Vollrecht) zu trennen und entgegen den bewertungsrechtlichen Vorschriften dem Sachleistungsanspruch des Erwerbers bzw. der Übereignungsverpflichtung des Veräußerers zuzuordnen (BFH v. 15.10.1997 -- II R 68/95, BFHE 183, 248 = BStBl. II 1997, 820 [823]; a.A. Daragan, BB 2002, 649 [6506]). Vielmehr gebietet die zivilrechtliche Trennung von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft (Abstraktionsprinzip) den Ansatz des Sachleistungsanspruchs, der Sachleistungsverpflichtung sowie der jeweiligen Gegenleistung (Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises bzw. des Kaufpreisanspruchs) mit dem Nennwert (§ 12 BewG) bzw. dem gemeinen Wert (§ 9 BewG). Denn diese (gegenseitigen) Ansprüche decken sich wertmäßig und gleichen sich gegenseitig aus. Dieser Umstand würde außer Acht gelassen, wenn dem Nennwert des Anspruchs auf den Kaufpreis der (niedrigere) Steuerwert des Sachleistungsanspruchs gegenübergestellt würde (BFH v. 23.10.1991 -- II R 77/87, BFHE 166, 376 = BStBl. II 1992, 248; vgl. auch Crezelius, DStZ/A 1978, 243 [246]).

Der Senat hat zwar in früheren Entscheidungen (vgl. die BFH v. 30.3.1977 -- II R 143/66, BFHE 122, 152 = BStBl. II 1977, 556; v. 25.7.1984 -- II R 81/82, BFHE 141, 553 = BStBl. II 1984, 771; v. 18.3.1987 -- II R 133/84, BFH/NV 1988, 489) ausgeführt, daß die

kaufvertragliche Verpflichtung zur Grundstücksübergabe wie das Grundstück mit dem Steuerwert zu bewerten sei, weil der schuldrechtliche Verschaffungsanspruch keinen höheren Wert haben könne als das Wirtschaftsgut, auf dessen Verschaffung er gerichtet sei, diese These aber in nachfolgenden Entscheidungen aus der Erkenntnis heraus verworfen, daß dadurch bei den hierbei zu berücksichtigenden Fallvarianten auf der Käufer- wie Verkäuferseite eine "gerechtere" Lösung nicht erreicht werden kann (vgl. die BFH v. 6.12.1989 -- II R 103/86, BFHE 159, 542 = BStBl. II 1990, 434; v. 15.10.1997 -- II R 68/95, BFHE 183, 248 = BStBl. II 1997, 820; vgl. auch die Urte. zum Bewertungs- und Vermögensteuerrecht, BFH v. 6.12.1989 -- II R 103/86, BFHE 159, 542 = BStBl. II 1990, 434; v. 6.3.1990 -- II R 63/87, BFHE 159, 555 = BStBl. II 1990, 504; v. 10.4.1991 -- II R 118/86, BFHE 164, 448 = BStBl. II 1991, 620). Denn es handelte sich dabei lediglich um eine vorzeitige Verschiebung der steuerlichen -- belastenden oder entlastenden -- Folgen auf einen Zeitpunkt, bevor das gegenseitige Geschäft abgewickelt ist (BFH v. 10.4.1991 -- II R 118/86, BFHE 164, 448 = BStBl. II 1991, 620 [622]; vgl. hierzu Moench, DStR 1978, 567 [570]; Brosch, BB 1983, 241; Martin, DB 1990, 1536). Eine solche Vorverlagerung der steuerlichen Folgen beseitigt nicht die Brüche und Wertungswidersprüche, die sich aus dem unterschiedlichen Wertniveau von Steuerwert und gemeinem Wert ergeben, sondern verschiebt diese nur bzw. führt zu neuen Schwierigkeiten und Abgrenzungsproblemen (hierzu auch Moench, DStR 1978, 567 [570]; Brosch, BB 1983, 241).

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, daß der E im Zeitpunkt ihres Todes aufgrund Auflassung und Eintragung einer Auflassungsvormerkung bzw. des schon gestellten Eintragungsantrags bereits ein Anwartschaftsrecht zustand. Denn das Anwartschaftsrecht ist schon zivilrechtlich mit dem Vollrecht nicht identisch, es verschafft dem Erwerber in Bezug auf das Wohnungseigentum nur eine gesicherte Rechtsposition (vgl. BGH v. 1.12.1988 -- V ZR 10/88, BGHZ 106, 108 [111]; v. 30.5.1958 -- V ZR 295/56, BGHZ 27, 360 [368]) und ein dem Vollrecht so weit angenähertes Recht, daß zivilrechtlich auf dieses allgemein die für das Vollrecht geltenden Regeln hinsichtlich Übertragbarkeit, Pfändbarkeit, Deliktschutz aus § 823 Abs. 1 BGB etc. Anwendung finden (vgl. hierzu: Baur/Stürmer, Sachenrecht, 17. Aufl. 1999, § 3 Rz. 45 ff., § 19 Rz. 15 ff.). Das Anwartschaftsrecht ist insoweit nur ein dem Volleigentum wesensähnliches Recht, eine selbständig verkehrsfähige und geschützte Vorstufe des Volleigentums, deren Erstarkung zum Vollrecht vom Veräußerer nicht mehr verhindert werden kann (BGH v. 30.4.1982 -- V ZR 104/81, BGHZ 83, 395 [399]). Diese zivilrechtliche Behandlung des Anwartschaftsrechts hat jedoch keinen Einfluß auf die Bewertung der sich aus einem noch nicht vollständig erfüllten gegenseitigen Vertrag ergebenden Rechtspositionen der Vertragsparteien (a.A. Crezelius, DStZ/A 1978, 243



[246]). Denn solange in der Person des Erwerbers noch ein Eigentumsverschaffungsanspruch besteht, kann dieser nicht anders bewertet werden als die Verpflichtung des Veräußerers zur Eigentumsverschaffung sowie die weiteren hiermit rechtsgeschäftlich verbundenen, den Kaufpreis betreffenden Ansprüche und Verpflichtungen, nämlich mit dem Nennwert bzw. gemeinen Wert. Eine Bewertung des Anwartschaftsrechts mit dem Grundbesitzwert (Steuerwert) würde ebenfalls nur zu einer vorzeitigen Verschiebung der steuerlichen -- belastenden oder entlastenden -- Folgen des noch nicht vollständig abgewickelten Geschäfts führen, nicht aber die Wertungswidersprüche beseitigen. Eine Zuordnung des Steuerwerts auf eine Vorstufe des Volleigentums (Anwartschaft) kommt somit nicht in Betracht. Die (niedrigeren) Steuerwerte können nur demjenigen zugute kommen, der noch oder schon Eigentümer des Grundstücks ist (vgl. BFH v. 6.3.1990 -- II R 63/87, BFHE 159, 542 = BStBl. II 1990, 434; v. 15.10.1997 -- II R 68/95, BFHE 183, 248 = BStBl. II 1997, 820).

Die Rspr.-Grundsätze zum Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung (vgl. BFH v. 26.9.1990 -- II R 150/88, BFHE 163, 214 = BStBl. II 1991, 320) sind auf den Erwerb durch Erbanfall nicht übertragbar. Beim Erwerb von Todes wegen entsteht die Steuer grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG); nur die in diesem Zeitpunkt in der Person des Erblassers bestehende Rechtsposition kann auf den Erben übergehen.

Danach hat das FA den Anspruch auf Übertragung des Wohnungseigentums zutreffend mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG), der dem Kaufpreis für die Wohnung entspricht, bzw. mit dem Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG) angesetzt und für den Erwerb der Kl.in nach einem Steuersatz von 17 v.H. (§ 19 Abs. 1 ErbStG) Erbschaftsteuer i.H.v. 74.494 DM festgesetzt.

b) Ist § 19 Abs. 1 ErbStG *mit der Verfassung* in dem unter Teil B.II. beschriebenen Umfang *unvereinbar*, müßte die Klage nach einer entsprechenden Entscheidung durch das BVerfG entweder in vollem Umfang Erfolg haben, weil das Fehlen einer den Steuersatz festlegenden Regelung eine Veranlagung zur Erbschaftsteuer nicht zuläßt, oder das Ausgangsverfahren müßte gemäß § 74 FGO ausgesetzt werden, bis der Gesetzgeber die Vorschrift über den Steuersatz neu geregelt hat. Auch dies wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Gültigkeit des Gesetzes (vgl. BVerfG v. 13.12.1983 -- 2 BvL 13, 14, 15/82, BVerfGE 66, 1 [17] m.w.N.; v. 22.6.1995 -- 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [130 f.] = GmbHR 1995, 668). Dabei kann es für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage keine Rolle spielen, daß im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung das BVerfG gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann (vgl. BVerfG v. 25.9.1992 -- 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 [180]; v. 22.6.1995 -- 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [130 f.] = GmbHR 1995, 668).

