

Erbschaft und Erbschaftsteuer

Heiner Adamski



Heiner Adamski

In der Leistungsgesellschaft der Bundesrepublik Deutschland werden jährlich Vermögen im Wert von 150 bis 200 Milliarden Euro vererbt. Im Zeitraum eines Jahrzehntes ist dies ein Wert von bis zu zwei Billionen Euro.¹ Die Vermögen sind teilweise über viele Generationen und teilweise in den Zeiten friedlicher und wirtschaftlich prosperierender Entwicklungen seit dem Zweiten Weltkrieg gewachsen. Sie fallen nun auf der Basis der Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Grundgesetzes und komplizierter erbrechtlicher Bestimmungen des BGB als Erbschaften nach und nach den Erben zu. Sie – die Erben – erlangen in unserer Leistungsgesellschaft überwiegend ohne eigene Leistung das Eigentum an kleinen und größeren oder sehr großen Vermögen. Jens Beckert – der Direktor des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung – nennt dieses ererbte Vermögen in einer Soziologie des Erbrechts „unverdientes Vermögen“.²

Beim Anfall einer Erbschaft entsteht aufgrund ebenfalls komplizierter Bestimmungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) die Pflicht zur Zahlung einer Erbschaftsteuer. Die Erhebung dieser Steuer in ihrer derzeitigen Form ist vom Bundesverfassungsgericht aufgrund einer Vorlage des höchsten deutschen Finanzgerichts – des Bundesfinanzhofs (BFH) – als verfassungswidrig erklärt worden. Dabei geht es besonders um die Missachtung der grundgesetzlichen Bestimmung „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“. Als verfassungswidrig wird angesehen, dass Erben – vereinfacht gesagt – durch unterschiedliche Methoden der Bewertung von Vermögen erbschaftsteuerrechtlich nicht gleich behandelt werden (beispielsweise zahlen Erben von Immobilien mit einem Marktwert von einer Million Euro weniger Steuern als Erben eines Barvermögens in Höhe einer Million Euro). Es geht also nicht um den Unterschied zwischen Erben und Nichterben. Hier bedeutet der Gleichheitssatz gleiche Behandlung gemäß den Gesetzen: die einen erben und die anderen erben nicht. Der Gesetzgeber wurde zur Neuregelung des Erbschaftsteuerrechts spätestens bis zum 31. Dezember 2008 verpflichtet. Bis dahin ist das bisherige Recht weiter anwendbar.

1. Skizze zur Rechtslage und die Bedenken des Bundesfinanzhofs

Das Grundgesetz bestimmt in Art. 14 im Anschluss an älteres Verfassungsrecht (Paulskirchenverfassung und Weimarer Reichsverfassung): „Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet. Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt.“ Mit diesem Satz werden das Eigentum und das daran geknüpfte Erbrecht zu einem „gesellschaftlichen Problem“ oder „Verhältnis“ und damit zu einem „Thema der Politik“ und auch der politischen Bildung. Das Eigentum und das Erbrecht werden verfassungsrechtlich gewährleistet – wir haben es aber mit einem offenen verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriff zu tun: in einem demokratischen Prozess der Auseinandersetzungen über die „richtigen“ Inhalte und Schranken können eben die Inhalte und Schranken des Eigentums und des Erbrechts durch Gesetze bestimmt werden. Es gibt nach Art. 14 Grundgesetz keinen unveränderbaren „Zustand“ des Eigentums- und Erbrechtsbegriffs und der Ordnung des Eigentums in der Gesellschaft.

Unterhalb dieser Ebene stellt sich die Praxis – extrem vereinfacht – so dar: Mit dem Tod einer Person (dem Erbfall) geht nach § 1922 BGB deren Vermögen (die Erbschaft) als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen (Erben) über. Der Erbe ist aber nicht verpflichtet, die Erbschaft anzunehmen. Im Falle der Annahme wird durch § 2 ErbStG eine Erbschaftsteuerpflicht begründet und nach den Bestimmungen der §§ 14-19 a ErbStG berechnet. Die Steuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Erbschaft und nach der Zugehörigkeit zu einer von drei Steuerklassen. Der Ehegatte, Kinder und Stiefkinder, Enkel und Großkel sowie die Eltern und Großeltern des Erblassers sind der günstigsten Steuerklasse I zugeordnet. Geschwister, Nichten und Neffen, die Stiefeltern, Schwiegereltern sowie geschiedene Ehegatten des Erblassers werden in einer Steuerklasse II erfasst. Eine Steuerklasse III gilt für alle übrigen Personen: Cousins und Cousinen, Großnichten und -neffen sowie für alle nicht verwandten Erwerber. Die Steuersätze haben diese Höhe:

Steuerpflichtiger Erwerb bis einschl. Euro	Steuerklasse I Vomhundertsatz	Steuerklasse II Vomhundertsatz	Steuerklasse III Vomhundertsatz
52.000	7	12	17
256.000	11	17	23
512.000	15	22	29
5.113.000	19	27	35
12.783.000	23	32	41
25.565.000	27	37	47
über 25.565.000	30	40	50

Bei der Ermittlung der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs sind sämtliche dem Erben zugewandten Vermögensgegenstände zum Todeszeitpunkt (sog. Stichtagsregelung) zu bewerten. Dies ist bei *Barvermögen* keine Schwierigkeit. Bei *Wertpapieren* – besonders bei Aktien – kann es aber zu unerwünschten Ergebnissen kommen, weil als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Wert des Aktienpots zum Todestag des Erblassers genommen wird und weil bis

zum Zeitpunkt der Verfügbarkeit über die Aktien etwa wegen Auseinandersetzungen mit anderen Erben oder Schwierigkeiten bei der Ausstellung eines Erbscheins viel Zeit vergehen kann – und in dieser Zeit können die Wertpapiere erheblich an Wert verloren haben (hier gibt es aber Unbilligkeitsregelungen). Die Bewertung *bebauter Grundstücke* erfolgt seit einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1995 nach dem so genannten Ertragswertverfahren und nicht mehr nach unrealistisch niedrigen Einheitswerten. Dies bedeutet, dass sich der Wert eines bebauten Grundstücks erbschaftsteuerlich nach dem tatsächlichen oder möglichen Ertrag des Grundstücks richtet. Der Wert *unbebauter Grundstücke* bestimmt sich nach den Bodenrichtwerten (sie werden von Städten und Kreisen festgelegt). Dieser Richtwert wird um 20% ermäßigt und mit der Fläche des unbebauten Grundstücks multipliziert. Sämtliche anderen Gegenstände sind grundsätzlich mit ihrem Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erbfalls in Ansatz zu bringen. Von dem so ermittelten Nachlasswert werden Nachlassverbindlichkeiten abgezogen. Zudem werden neben diversen kleineren Steuerbefreiungen etwa für Hausrat Steuerfreibeträge zur Anrechnung gebracht: Für den Ehegatten sind es bis zu 307.000 Euro. Bei Kindern sind es 205.000 und bei den Eltern des Erblassers 51.200 Euro. Für Personen der Steuerklasse II sind es 10.300 und für Personen der Steuerklasse III nur 5.200 Euro. Mit den oben ausgewiesenen Steuersätzen werden also nur Vermögenswerte über diese Freibeträge hinaus versteuert. Wichtig ist, dass diese Freibeträge alle zehn Jahre genutzt werden können und dass – da die Schenkung- und die Erbschaftsteuer nahezu identisch sind – Vermögen durch geschicktes Ausnutzen von Freibeträgen steuersparend auf die nächste Generation übertragen werden kann. Die in tausend gesetzliche Einzelheiten gehende steuerliche Erfassung ist mittlerweile ein auch für Experten nur noch schwer überschaubares Rechtsgebiet. Die Möglichkeiten geschickter Ausnutzung sind nach Auskünften gut informierter Kreise ein Eldorado für Fachleute.

Zentrale Vorschriften des derzeit geltenden Erbschaftsteuer- bzw. Bewertungsgesetzes sind nun durch das Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt wurden. Auslöser dieser Entscheidung war ein Beschluss des Bundesfinanzhofes aus dem Jahre 2002. In ihm wurden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen das derzeit geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz geäußert. Insbesondere wurde die systemwidrige Ungleichbehandlung der verschiedenen Vermögensarten kritisiert. Nach Auffassung des BFH war vor allem die niedrige Bewertung von Betriebsvermögen, Grundstücken und Firmenanteilen gegenüber der Bewertung von Kapitalvermögen nicht mit dem Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren. Die entscheidende Problemlage ist: In § 19 Abs. 1 ErbStG ist unabhängig von der Zusammensetzung der Vermögensarten für alle steuerpflichtigen Erwerbe einheitlich ein nach dem Wert des Erwerbs progressiver Prozentsatz des Erwerbs als der Steuertarif bestimmt. Er ist (siehe Tabelle) in drei nach Verwandtschaftsgraden abgestuften Steuerklassen unterteilt. Um mittels dieses Tarifs zu einem in Geld zu entrichtenden Steuerbetrag zu gelangen, müssen die dem steuerpflichtigen Erwerb unterfallenden Vermögensgegenstände in einem Geldbetrag ausgewiesen werden. Bei nicht als Geldsumme vorliegenden Teilen einer Erbschaft ist deshalb die Umrechnung in einen Geldwert mittels einer Bewertungsmethode erforderlich, um eine Be-

messungsgrundlage für die Steuerschuld zu erhalten. Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz bestimmt, dass sich die Bewertung nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) richtet. Die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände werden danach nicht einheitlich, sondern auf unterschiedliche Art und Weise ermittelt. Das Gesetz nennt als Regelfall den gemeinen Wert, also den Verkehrswert. Bei der Bewertung inländischen Grundbesitzes kommt in wichtigen Teilbereichen ein Ertragswertverfahren zur Ermittlung des Grundbesitzwerts zur Anwendung. Der Wert des Betriebsteils von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bemisst sich nach seinem Ertragswert. Darüber hinaus bedient sich das Erbschaftsteuerrecht bei der Bewertung von Betriebsvermögen des Steuerbilanzwerts. Die Vorlage durch den Bundesfinanzhof betrifft die Frage, ob die Anwendung des einheitlichen Steuertarifs gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG auf alle Erwerbsvorgänge wegen gleichheitswidriger Ausgestaltung der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei den unterschiedlichen Vermögensarten verfassungswidrig ist.

2. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Leitsätze³

1. Die durch § 19 Abs. 1 ErbStG angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs ist mit dem Grundgesetz unvereinbar, weil sie an Steuerwerte anknüpft, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht genügt.

2. a) Die Bewertung des anfallenden Vermögens bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage muss wegen der dem geltenden Erbschaftsteuerrecht zugrunde liegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs zu besteuern, einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein. Die Bewertungsmethoden müssen gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden.

b) Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung darf der Gesetzgeber auf den so ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen und Lenkungsziele, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen, ausgestalten.

Der Entscheidung liegen im Wesentlichen folgende Erwägungen zugrunde⁴:

I. Dem geltenden Erbschaftsteuerrecht liegt die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers zugrunde, den beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall oder der

Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs zu besteuern. Diese Belastungsentscheidung hat mit Blick auf den Gleichheitssatz Auswirkungen auf die Bewertung des anfallenden Vermögens als den ersten Schritt bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen hängt davon ab, dass für die einzelnen zu einer Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden. Eine diesem Gebot genügende Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung ist nur dann gewährleistet, wenn sich das Gesetz auf der Bewertungsebene einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel orientiert. Nur dieser bildet den durch den Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend ab und ermöglicht eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Belastungsentscheidung. In der Wahl der Wertermittlungsmethode ist der Gesetzgeber grundsätzlich frei. Die Bewertungsmethoden müssen aber gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Stellt der Gesetzgeber schon bei der Bewertung auf andere Bewertungsmaßstäbe ab, so löst er sich von seiner Belastungsgrundentscheidung und legt damit strukturell Brüche und Wertungswidersprüche des gesamten Regelungssystems an.

Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung darf der Gesetzgeber auf den so ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen und Lenkungsziele, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen, ausgestalten. Die Bewertungsebene dagegen ist aus verfassungsrechtlichen Gründen bereits vom Ansatz her ungeeignet zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele im Erbschaftsteuerrecht.

II. Das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht genügt diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht. Die erbschaftsteuerlichen Bewertungsvorschriften führen bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen nicht zu dem gemeinen Wert angenäherten Steuerwerten. Sie sind nicht ausreichend belastungsgleich und folgerichtig ausgestaltet.

1. Beim *Betriebsvermögen* verhindert die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte strukturell die Annäherung an den gemeinen Wert. Dies führt zu Besteuerungsergebnissen, die mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar sind: Nach der gesetzlichen Regelung (§ 109 Abs. 1 BewG) werden die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter mit ihrem Steuerbilanzwert angesetzt. Dieser stimmt aber nur in Ausnahmefällen mit dem jeweiligen Verkehrswert des Wirtschaftsguts (Teilwert) überein. So können durch bilanzpolitische Maßnahmen wie zum Beispiel die Wahl von degressiver oder linearer Abschreibung, Sofortabschreibungen oder erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie auch durch spätere Wertsteigerungen so genannte stille Reserven – also vereinfacht ausgedrückt Differenzen zwischen dem Verkehrswert eines Wirtschaftsguts und seinem niedrigeren Buchwert – gebildet werden, die bei der Bewertung des Betriebsvermögens nicht berücksichtigt werden. Zudem fließen immaterielle Wirtschaftsgüter wie etwa der Geschäfts- oder Firmenwert eines

Unternehmens in die erbschaftsteuerliche Bewertung nicht ein. Das hat regelmäßig zur Folge, dass der Steuerwert gerade von ertragstarken Unternehmen weit hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt, weil der den Wert bestimmende Faktor des Ertrags keine Berücksichtigung findet. Die Übernahme der Steuerbilanzwerte bewirkt mithin für Betriebsvermögen mit hoher Wahrscheinlichkeit – wenn auch nicht stets – einen deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Steuerwert. Darüber hinaus bewirkt die durch den Steuerbilanzwertansatz erzielte Begünstigungswirkung keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerentlastung, sondern tritt völlig ungleichmäßig und damit willkürlich ein. Durch den Steuerbilanzwertansatz ist die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage davon abhängig, ob und in welchem Umfang der Erblasser oder Schenker bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen hat. Die vielfältigen Möglichkeiten, über die Bilanzpolitik Einfluss auf den erbschaftsteuerlichen Wertansatz zu nehmen, eröffnen sich den Inhabern von Betriebsvermögen in stark differierendem Ausmaß. Die Regelung kommt den Erwerbern von Betriebsvermögen folglich in ganz unterschiedlichem Umfang zugute. Zudem fehlt es der Regelung mit Blick auf die vom Gesetzgeber genannten Lenkungsziele an einer ausreichend zielgerichteten Ausgestaltung. Mit der Übernahme der Steuerbilanzwerte wollte der Gesetzgeber insbesondere mittelständische Personenunternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entlasten. Tendenziell wird aber gerade der Übergang des Betriebsvermögens von solchen Unternehmen gefördert, die der Entlastung am wenigsten bedürfen. Denn begünstigt wird besonders der Erwerb ertragstarker Unternehmen, bei denen Entnahmen zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld am ehesten möglich sein dürften. Das Fehlen eines Nachversteuerungsvorbehalts führt zusätzlich dazu, dass auch Erwerber eines Betriebsvermögens in den Genuss der Steuerbegünstigung kommen, die eine Fortführung des Unternehmens nicht beabsichtigen.

2. Auch beim *Grundvermögen* genügt die erbschaftsteuerliche Ermittlung der Bemessungsgrundlage schon auf der Bewertungsebene nicht den Anforderungen des Gleichheitssatzes und führt deshalb zu Besteuerungsergebnissen, die mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren sind.

a) Bei *bebauten Grundstücken* wird durch das gesetzlich angeordnete (§ 146 Abs. 2 Satz 1 BewG) vereinfachte Ertragswertverfahren mit einem starren Einheitsvervielfältiger von 12,5 eine Bewertung mit dem gemeinen Wert regelmäßig verfehlt. Mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren wollte der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesmaterialien eine Bewertung mit durchschnittlich ca. 50% des Kaufpreises – also des gemeinen Werts – erreichen und durch diese niedrige Erbschaftsbesteuerung Investitionsanreize für Grundvermögen schaffen sowie die Bau- und Wohnungswirtschaft positiv beeinflussen. Dieser gesetzgeberische Versuch einer steuerlichen Lenkung auf der Bewertungsebene steht aber in unauflösbarem Widerspruch zu den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Vorgaben. Die Bewertungsmethode führt im rechnerischen Durchschnitt nicht nur zu Grundbesitzwerten, die etwa 50% des gemeinen Werts erreichen, so dass eine Annäherung an den gemeinen Wert nicht erfolgt. Vielmehr differieren die Einzelergebnisse auch in erheblicher Anzahl zwischen weniger als 20% und über 100% des gemeinen Werts. Es ist offensichtlich, dass

ein einheitlicher Vervielfältiger für bebaute Grundstücke ohne Berücksichtigung der Grundstücksart und der Lage zu erheblichen Bewertungsunterschieden im Verhältnis zum gemeinen Wert führen muss und der Bewertung daher Zufälliges und Willkürliches anhaftet. Keiner abschließenden Prüfung und Entscheidung bedarf deshalb die Frage, ob der Gesetzgeber das auf der Bewertungsebene verfolgte Ziel, den Erwerb bebauter Grundstücke nur auf der Basis hälftiger Verkehrswerte mit Erbschaftsteuer zu belasten, verfassungsrechtlich zulässig auf der zweiten Ebene der Bemessungsgrundlagenermittlung – etwa im Wege einer eindeutigen Verschonungsbestimmung, nach der bebaute Grundstücke nur mit 50% ihres gemeinen Werts zum Ansatz kommen – hätte erreichen können. Mit den Belangen der Bau- und insbesondere Wohnungswirtschaft hat der Gesetzgeber gewichtige Gemeinwohlgründe angeführt, die grundsätzlich geeignet erscheinen, Verschonungsnormen zu rechtfertigen, die den Erwerb von Grundvermögen aufgrund Erbschaft oder Schenkung steuerlich begünstigen. Die Frage, in welchem Umfang eine auf sie gestützte Entlastung verfassungsrechtlich zulässig wäre, kann aber hier offen bleiben.

b) Die in § 148 BewG – seiner bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung – geregelte Bewertung von *Erbbaurechten und mit Erbbaurechten belasteten Grundstücken* ist ebenfalls mit dem Erfordernis einer Bewertung, die die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet, nicht vereinbar. Der Grundbesitzwert des belasteten Grundstücks wird schematisch starr durch einheitliche Vervielfältigung des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu entrichtenden jährlichen Erbbauzinses mit dem Faktor 18,6 bestimmt, ohne dass die Restlaufzeit des Erbbaurechts oder das Fehlen einer Heimfallentschädigung berücksichtigt oder die Höhe des Erbbauzinses hinterfragt werden. Das führt dazu, dass in einer Vielzahl von Fällen sowohl bei der Bewertung des Grundstücks als auch der des Erbbaurechts teils zugunsten des Erwerbers, teils zu seinen Lasten erheblich vom gemeinen Wert abgewichen wird. Zu dieser Erkenntnis ist auch der Gesetzgeber gelangt. Denn im Entwurf für das Jahressteuergesetz 2007 wird ausgeführt, die jetzige Regelung führe insbesondere bei kurzen Restlaufzeiten zu nicht vertretbaren Bewertungsergebnissen.

c) Schließlich entspricht auch die Wertermittlung für *unbebaute Grundstücke* (§ 145 BewG) der Anforderung, die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abzubilden, jedenfalls inzwischen nicht mehr. Grund hierfür ist die gesetzlich angeordnete, bis Ende 2006 geltende Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996. Die Preisentwicklung auf dem Grundstücksmarkt führt dazu, dass die vergangenheitsbezogenen Werte sowohl die Wertverhältnisse innerhalb der Gruppe der unbebauten Grundstücke nicht mehr in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden als auch nicht mehr den Gegenwartswerten anderer Vermögensgegenstände entsprechen. Damit führt die Wertbemessung nach dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Recht zu verfassungswidrigen Besteuerungsergebnissen.

3. Auch die Erbschaftbesteuerung der Erwerber von *Anteilen an Kapitalgesellschaften* ist in nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbarer Weise ausgestaltet. Bei den zu schätzenden, nicht börsennotierten Anteilen führt der vom Gesetzgeber

angeordnete Steuerbilanzwertansatz zu Steuerwerten, die im Regelfall deutlich hinter der Teilbewertung zurückbleiben. Zwar sind nach den gesetzlichen Vorgaben – anders als beim Betriebsvermögen – die Ertragsaussichten des Unternehmens zu berücksichtigen. Gleichwohl werden durch den vom Gesetzgeber angeordneten Steuerbilanzwertansatz auch für die zu schätzenden Anteile an Kapitalgesellschaften Steuerwerte erzielt, die im Durchschnitt deutlich unter dem gemeinen Wert liegen. Darüber hinaus wirkt sich die Übernahme der Steuerbilanzwerte – wiederum parallel zum Betriebsvermögen – für die Anteile an Kapitalgesellschaften in ganz unterschiedlicher Weise aus. Die Gesellschaften sind in höchst unterschiedlichem Maße in der Lage, von den Bilanzierungsmöglichkeiten Gebrauch zu machen. Das bewirkt zwingend eine große Streubreite der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten. Darüber hinaus führt die für die zu schätzenden Anteile an Kapitalgesellschaften angeordnete Übernahme der Steuerbilanzwerte auch zu einer großen Kluft gegenüber den übrigen Anteilen an Kapitalgesellschaften, deren Bewertung anhand des Kurswerts beziehungsweise aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet erfolgt und darum im Regelfall zu deutlich höheren Werten führt.

4. Schließlich verstößt auch die Bewertung von *land- und forstwirtschaftlichem Vermögen* gegen die aus dem Gleichheitssatz folgenden Anforderungen und führt deshalb zu Besteuerungsergebnissen, die mit dem Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren sind. Für den Betriebsteil ist der Ertragswert als Bewertungsziel vorgegeben. Damit wird bereits strukturell eine Erfassung der im Vermögenszuwachs liegenden Steigerung der Leistungsfähigkeit des Erben oder Beschenkten verfehlt, die sich aufgrund der der Erbschaftsteuer zugrunde liegenden gesetzgeberischen Konzeption gerade nach dem bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis, nicht aber allein nach dem vermittels der Vermögenssubstanz erzielbaren Ertrag bemisst. Die Bewertung von Wohnteil und Betriebswohnungen orientiert sich am gemeinen Wert als Wertkategorie. Insoweit gilt das zum Grundvermögen Gesagte entsprechend. Die dort festgestellten verfassungsrechtlichen Mängel führen auch hier schon auf der Bewertungsebene zu Verstößen gegen den Gleichheitssatz. III. Trotz Unvereinbarkeitserklärung mit dem Gleichheitssatz ist es im vorliegenden Fall geboten, ausnahmsweise die weitere Anwendung des geltenden Erbschaftsteuerrechts bis zur gesetzlichen Neuregelung zuzulassen. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen. Dabei ist er verfassungsrechtlich gehalten, sich auf der Bewertungsebene einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel zu orientieren. Dem Gesetzgeber ist es unbenommen, bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe in einem zweiten Schritt der Bemessungsgrundlagenermittlung mittels Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände zu begünstigen. Die Begünstigungswirkungen müssen ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten. Schließlich kann der Gesetzgeber auch mittels Differenzierungen beim Steuersatz eine steuerliche Lenkung verfolgen.

3. Kommentar

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist in einem Punkt eindeutig: Für alle Vermögensgegenstände muss künftig der Verkehrswert ermittelt werden. Die besonderen Wertansätze für Grundvermögen und Betriebsvermögen – die teilweise willkürlich waren – entfallen. Es bleibt aber die Unsicherheit, welche Verkehrswerte bei Auseinandersetzungen künftig zwischen dem Fiskus und den Erben festgestellt werden. Hier werden Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Gerichte ein neues Betätigungsfeld finden. Zudem ist die Möglichkeit von Willkür – die abgeschafft werden sollte – an anderer Stelle wieder entstanden. Dem Gesetzgeber soll es erlaubt sein, Grundvermögen und Betriebsvermögen mit wirtschafts- oder sozialpolitischen Zielsetzungen durch Freibeträge, Wertabschläge oder ermäßigte Steuersätze zu verschonen. Die geltende Abstufung von Steuersätzen und Freibeträgen nach Verwandtschaftsgraden könnte noch durch eine Unterscheidung nach Vermögensarten oder anderen Merkmalen ergänzt werden. Das Urteil könnte aber auch dazu führen, dass der Gesetzgeber über eine Neuregelung zu einer radikalen Vereinfachung kommt. Wahrscheinlich ist das aber nicht. Es ist eher zu erwarten, dass das Steuerrecht wieder verkompliziert wird.

In den politischen Debatten über eine Neuordnung können grundsätzliche Fragen gestellt werden: Ist Erben gerecht? Ist Erben mit den Grundsätzen einer Leistungsgesellschaft vereinbar? Wird eine Bejahung dieser Fragen durch die sozialen Realitäten in dieser Gesellschaft bestätigt: einerseits Wohlstand oder gar explodierender Reichtum ohne eigene Leistung oder in Verbindung mit eigener erfolgreicher Arbeit und andererseits mühsame Bewältigung der monetären Alltagsprobleme trotz voller Berufstätigkeit oder ein Ableiten in die Armut oder die Hartz-IV-Realität? Leistungsgerecht wäre doch eine hohe Besteuerung von Erbschaften mit Ausnahmen zur Sicherung der Fortführung von Familienunternehmen. Und wenn Erben und die Freiheit der Verfügung über Eigentum als quasi natürlich angesehen wird: Wieso wird im deutschen Erbrecht die Testierfreiheit des Erblassers eingeschränkt? Es gibt ja einen den Erblasser bindenden Pflichtteilsanspruch eines Pflichtteilsberechtigten (etwa einem Abkömmling oder Ehegatten). Ein Erblasser muss auch dann, wenn er einer bestimmten Person nichts hinterlassen will, etwas – eben einen Pflichtteil – vererben. Wieso? Dieses Prinzip gilt nicht in allen Staaten. Es stellen sich auch Fragen nach der Berechtigung des staatlichen Steueranspruchs. Das zu vererbende Vermögen ist ja im Verlauf seiner Entstehung schon mehrfach besteuert worden. Mit welchem Recht erhebt der Staat dann im Falle einer Erbschaft noch Erbschaftsteuern? Kann Erbschaftsteuer überhaupt sozial gerecht und wirtschaftlich sinnvoll gestaltet werden? Gibt es überzeugende Kriterien für die Bildung von Steuerklassen mit unterschiedlichen Steuersätzen und für Freibeträge? Mit welcher Begründung beansprucht der Staat von Erben aus dem Kreis einer Familie weniger Steuern als von Erben außerhalb der Familie? Rechtfertigt der besondere Schutz der Familie die höhere Besteuerung anderer? Oder ist der Zugriff des Staates auf das Erbe gar ein Angriff auf die bürgerliche Gesellschaft? Schwächt der Staat – der doch die Familien fördern will – mit Zugriffen auf das Erbe die Zukunft

mancher Familien? Oder wird die Gesellschaft durch Vernachlässigung der Sozialpflichtigkeit des Eigentums – die in Art. 14 GG neben der Eigentums- und Erbrechtsgarantie festgeschrieben ist – geschwächt? In diesem Zusammenhang verdient auch dieser Punkt Beachtung: Wie sind eigentlich mehr oder weniger anonyme Geldeinlagen deutscher Bürger bei Schweizer Banken in Höhe von ca. 150 Milliarden Euro erbschaftsteuerrechtlich zu erfassen und der verfassungsrechtlich geforderten Sozialpflichtigkeit des Eigentums unterzuordnen? Im Zusammenhang der Sozialpflichtigkeit des Eigentums hat auch die Finanzierung der Sozialleistungen durch Steuern statt durch Beiträge Bedeutung: In den Sozialversicherungen tragen kleine und mittlere Einkommen die größte Last. Hier wird mehr von unten nach oben umverteilt als umgekehrt. Ein Grund ist die Beitragsbemessungsgrenze, die bewirkt, dass die Abgabenlast von einem bestimmten Einkommen an nicht weiter steigt. Wer mit seinem Einkommen an dieser Grenze liegt, zahlt den jeweiligen Prozentsatz seines Bruttogehaltes an die Kasse. Bei deutlich höheren Einkommen kommt man bei dieser Systematik mit geringeren Prozentsätzen des Einkommens davon. Die Sekretärin hat – prozentual gesehen – eine höhere Belastung als der Direktor. Oder: Der Erbe von zehn Miethäusern zahlt Erbschaftsteuer und aus den Mieteinnahmen aus zehn Häusern keinen einzigen Euro in das Sozialversicherungssystem. Der angestellte Hausmeister muss von seinem vermutlich geringen Einkommen aber Beiträge zahlen. All diese Fragen zeigen, wie kompliziert „Gerechtigkeit“ im Zusammenhang mit Erbschaftsbetrachtungen sein kann.

Angesichts der Probleme einer Gleichbehandlung wird mit Hinweisen auf andere Länder (Schweden und Portugal sowie die meisten neuen EU-Mitgliedsländer) und das ohnehin geringe jährliche Erbschaftsteueraufkommen von etwa vier Milliarden Euro (die den Ländern zustehen) auch die Abschaffung der Erbschaftsteuer diskutiert. Sie würde in der Tat zur Gleichbehandlung führen: zur Gleichbehandlung der Erben – nicht zur Gleichbehandlung von Nichterben und Erben. Das Erbrecht will freilich niemand abschaffen. Es ist verfassungsrechtlich auch nicht möglich – und wenn es möglich wäre, stellte sich im Erbfall die Frage: Wohin mit dem Vermögen? Wer wird der neue Eigentümer? Wem soll das alles gehören?

Anmerkungen

- 1 Siehe dazu die 2002 vom Deutschen Institut für Altersvorsorge (DIA) vorgelegte Studie „Erben in Deutschland – Volumen, Psychologie und gesamtwirtschaftliche Auswirkungen“ sowie Angaben der Deutschen Gesellschaft für Erbrechtswissenschaften e.V. (DGE). Eine Einführung in die DIA-Studie von Meinhard Miegel ist hier zu finden: <http://www.dia-vorsorge.de>.
- 2 Jens Beckert: Unverdientes Vermögen. Soziologie des Erbrechts. Frankfurt/Main 2004.
- 3 Beschluss des Ersten Senats vom 7. November 2006 (1 BvL 10/02).
- 4 Pressemitteilung Nr. 11/2007 vom 31. Januar 2007.