

# BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 1 BvL 13/11 -

- 1 BvL 14/11 -



## IM NAMEN DES VOLKES

In den Verfahren  
zu den verfassungsrechtlichen Prüfungen,

1. ob § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Jahre 2001 geltenden Fassung mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes insofern unvereinbar ist, als er die Beteiligten an Erwerbsvorgängen im Sinne des § 8 Absatz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes, für die die (Ersatz-)Steuerbemessungsgrundlage nach § 138 Absatz 2 und 3 des Bewertungsgesetzes in der im Jahre 2001 geltenden Fassung zu ermitteln ist, mit einheitlichen Steuersätzen belastet

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 2. März 2011 (II R 23/10) -

- 1 BvL 13/11 -,

2. ob § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Jahre 2002 geltenden Fassung mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes insofern unvereinbar ist, als er die Beteiligten an Erwerbsvorgängen im Sinne des § 8 Absatz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes, für die die (Ersatz-)Steuerbemessungsgrundlage nach § 138 Absatz 3 des Bewertungsgesetzes in der im Jahre 2002 geltenden Fassung zu ermitteln ist, mit einheitlichen Steuersätzen belastet

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs  
vom 2. März 2011 (II R 64/08) -

- 1 BvL 14/11 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat -  
unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter  
Vizepräsident Kirchhof,  
Gaier,  
Eichberger,  
Schluckebier,  
Masing,  
Paulus,  
Baer,  
Britz

am 23. Juni 2015 beschlossen:

1. § 8 Absatz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996 (Bundesgesetzblatt I Seite 2049) sowie in allen seitherigen Fassungen ist mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar.
2. Das bisherige Recht ist bis zum 31. Dezember 2008 weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 30. Juni 2016 rückwirkend zum 1. Januar 2009 eine Neuregelung zu treffen.

### Gründe:

#### A.

Gegenstand der Vorlagen ist die Vorschrift des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) zur Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG. 1

#### I.

1. Die Grunderwerbsteuer ist eine den Ländern zustehende Verkehrsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG. In § 11 Abs. 1 GrEStG hat der Bundesgesetzgeber den Steuersatz der Grunderwerbsteuer auf 3,5 % festgelegt. Seit September 2006 ist die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes auf die Länder 2

übergegangen (Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG). Abgesehen von den Freistaaten Bayern und Sachsen haben alle Länder von dieser Befugnis Gebrauch gemacht. Die Steuersätze in diesen Ländern liegen zum 1. Januar 2015 zwischen 4,5 % und 6,5 %.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung (Regelbemessungsgrundlage). Die Gegenleistung wird in § 9 GrEStG definiert. Bei einem Kauf ist dies der Kaufpreis (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Auf die Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG ist zurückzugreifen bei Fehlen einer Gegenleistung (Satz 1 Nr. 1), bei Umwandlungen, Einbringungen und anderen Erwerben auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (Satz 1 Nr. 2) sowie bei Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften (Satz 1 Nr. 3). Kommt es danach auf die Ersatzbemessungsgrundlage an, bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach den Werten im Sinne des § 138 Bewertungsgesetz (BewG), denen zufolge die Grundbesitzwerte für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und für das Grundvermögen nach den §§ 139 bis 150 BewG zu ermitteln sind. 3

§ 8 GrEStG lautet in der für die Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I S. 402): 4

(1) Die Steuer bemißt sich nach dem Wert der Gegenleistung.

(2) Die Steuer wird nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 oder 3 des Bewertungsgesetzes bemessen:

1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist;
2. bei Umwandlungen auf Grund eines Bundes- oder Landesgesetzes, bei Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage;
3. in den Fällen des § 1 Abs. 2a und 3.

Erstreckt sich der Erwerbsvorgang auf ein noch zu errichtendes Gebäude oder beruht die Änderung des Gesellschafterbestandes im Sinne des § 1 Abs. 2a auf einem vorgefaßten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 138 Abs. 1 Satz 2 Bewertungsgesetz nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.

Abgesehen von kleineren, insbesondere die in Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 genannten Erwerbsvorgänge betreffenden Änderungen stimmt diese Fassung mit 5

allen seit dem Jahr 1997 bis heute anwendbaren Fassungen des § 8 GrEStG überein.

2. Ursprünglich war Regelbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach § 11 GrEStG 1919 der gemeine Wert (Verkehrswert) des Grundbesitzes. Lag der Veräußerungspreis höher, war gemäß § 12 GrEStG 1919 dieser maßgeblich. Durch § 10 Abs. 1 GrEStG 1940 wurde angeordnet, dass die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist. Denn die Berechnung der Steuer nach dem gemeinen Wert hatte in der praktischen Durchführung laut der Gesetzesbegründung (vgl. RStBl 1940, S. 387 <404>) aufgrund von Meinungsverschiedenheiten mit den Steuerschuldern zu erheblicher Mehrarbeit der Steuerbehörden und insbesondere zu zahlreichen Rechtsbehelfsverfahren geführt. Ersatzbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG 1940 war der in § 12 GrEStG 1940 definierte Wert des Grundstücks. 6

Auch nach der Reform der Grunderwerbsteuer im Jahr 1983 bemisst sich die Steuer gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1983 nach dem Wert der Gegenleistung. Diese Formulierung der Regelbemessungsgrundlage ist bis heute unverändert geblieben. 7

Die für die Ersatzbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bis zum Ende des Jahres 1996 maßgebliche Einheitsbewertung wurde durch das Jahressteuergesetz 1997 (JStG 1997) vom 20. Dezember 1996 (BGBl I S. 2049) durch die anlassbezogene Grundbesitzbewertung gemäß §§ 138 ff. BewG ersetzt. Diese Bewertungsvorschriften waren in Reaktion auf die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung für Zwecke der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 und 165) geschaffen worden. 8

In der Begründung des Regierungsentwurfs zum Jahressteuergesetz 1997 wurde die Auffassung vertreten, dass die Grundbesitzwerte im Sinne des § 138 Abs. 2 und 3 BewG unterhalb der tatsächlichen Werte lägen, denen sie aber weitgehend - anders als die bisherigen Einheitswerte - angenähert seien. Die Berücksichtigung der neuen bewertungsrechtlichen Grundbesitzwerte als Bemessungsgrundlage bei Grundstücksübergängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage erscheine als ausreichend und gerechtfertigt. Dies gelte umso mehr, als auch die bei Grundstücksgeschäften vereinbarten Kaufpreise, die regelmäßig der Grunder- 9

werbsteuerberechnung zugrunde zu legen seien, häufig nicht den tatsächlichen Grundstückswerten entsprechen (vgl. BTDrucks 13/4839, S. 74).

Die §§ 138 ff. BewG sind für die Grunderwerbsteuer als Ersatzbemessungsgrundlage bis heute maßgeblich geblieben. Die infolge des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 zur Erbschaftsteuer (BVerfGE 117, 1) durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz) vom 24. Dezember 2008 (BGBl I S. 3018) mit Wirkung ab dem 1. Januar 2009 neu geschaffenen Bewertungsvorschriften für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Grundvermögen (§§ 157 ff. BewG) gelten nur für die Erbschaftsteuer (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 39 ff.). 10

3. § 138 BewG, auf den § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG verweist (früher auf die Absätze 2 und 3, jetzt auf die Absätze 2 bis 4), ist neben der Abrundungsvorschrift des § 139 BewG die allgemeine Vorschrift zur Feststellung von Grundbesitzwerten für die Grunderwerbsteuer. 11

Die §§ 140 bis 144 BewG sind spezielle Vorschriften für land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Gemäß § 144 BewG bilden der Betriebswert (§ 142 BewG), der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils (§ 143 BewG) zusammen den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert. 12

§ 145 BewG regelt die Bewertung unbebauter Grundstücke. Gemäß § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG beläuft sich der Steuerwert unbebauter Grundstücke auf 80 % des Bodenrichtwerts (vgl. § 196 Baugesetzbuch <BauGB>). Bis Ende 2006 blieben dabei die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 maßgeblich (vgl. § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG a.F.). 13

Die allgemeine Vorschrift für die Bewertung bebauter Grundstücke ist § 146 BewG; die Bewertung besonderer Fälle ist in den §§ 147 ff. BewG geregelt. Der Grundbesitzwert bebauter Grundstücke wird mit Hilfe eines pauschalierten Ertragswertverfahrens ermittelt, nämlich mit dem 12,5fachen der tatsächlichen oder hilfsweise der üblichen Jahreskaltmiete (§ 146 Abs. 2, Abs. 3 BewG). In Abzug zu bringen ist dabei ein Betrag für die altersbedingte Wertminderung des Gebäudes (§ 146 Abs. 4 BewG). Für Ein- und Zweifamilienhäuser gilt ein Zuschlag von 20 % (§ 146 Abs. 5 BewG). Mindestens ist der Steuerwert gemäß § 145 Abs. 3 BewG für den jeweiligen Grund und Boden anzusetzen (Mindestwert gemäß § 146 Abs. 6 BewG). 14

Das Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I S. 2878) hat § 138 Abs. 1 BewG mit Wirkung ab 2007 dahingehend geändert, dass die Grundbesitzwerte nunmehr auch unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt (nicht mehr zum 1. Januar 1996) festgestellt werden. Für unbebaute Grundstücke ist die vormalige Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 ebenfalls entfallen; seit 1. Januar 2007 ist gemäß § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG nun der Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss zuletzt zu ermitteln war. 15

## II.

1. Klägerin des Ausgangsverfahrens zu 1 BvL 13/11 ist eine Körperschaft US-amerikanischen Rechts. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 26. April 2001 kaufte sie von einer A-GmbH 99,8 % und von einer D-AG die übrigen 0,2 % der Anteile an einer M-GmbH. Daneben kaufte sie von der A-GmbH 6 % der Anteile an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (im Folgenden: B-GbR), an welcher die M-GmbH bereits mit den übrigen 94 % beteiligt war. 16

Zu den Gesellschaftsvermögen der M-GmbH und der B-GbR gehörten zahlreiche unbebaute, bebaute sowie dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnende Grundstücke. Durch einen am 31. Mai 2001 geschlossenen Übertragungs- und Abtretungsvertrag traten die Verkäuferinnen (A-GmbH und D-AG) die von ihnen jeweils gehaltenen, im Kaufvertrag vom 26. April 2001 genannten Geschäftsanteile an der M-GmbH und der B-GbR sodann an eine 100 %ige Tochtergesellschaft der Klägerin ab. 17

Das Finanzamt behandelte den Vertrag vom 26. April 2001 als grunderwerbsteuerbaren Vorgang und setzte gegen die Klägerin durch zusammengefassten Bescheid vom 10. Februar 2005 Grunderwerbsteuer in Höhe von 512.554 € fest. Die Bemessungsgrundlage von 14.644.422 € errechnete es aus der Summe der gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG in Verbindung mit § 138 Abs. 2 und 3 BewG für die Grundstücke der M-GmbH und der B-GbR auf den 31. Mai 2001 ermittelten Grundbesitzwerte. Der Einspruch der Klägerin und ihre Klage vor dem Finanzgericht blieben erfolglos. 18

Der Bundesfinanzhof geht von einer geringfügig niedrigeren Bemessungsgrundlage von 14.641.355 € aus. Im Übrigen stimmt er mit der Auffassung des Finanzgerichts überein und sieht insbesondere den Besteuerungstatbestand des 19

§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG aufgrund des Vertrages vom 26. April 2001 bezogen auf den Steuerentstehungszeitpunkt 31. Mai 2001 als erfüllt an.

2. Klägerin des Ausgangsverfahrens zu 1 BvL 14/11 ist eine GmbH. Sie kaufte mit privatschriftlichem Vertrag vom 18. Dezember 2002 von ihrer Alleingesellschafterin, einer AG, den einzigen Geschäftsanteil an einer anderen GmbH, die Eigentümerin eines unbebauten und eines bebauten Grundstücks war. Die Anteilsabtretung wurde am 19. Dezember 2002 öffentlich beurkundet. Durch privatschriftlichen Vertrag vom 5. März 2003 hoben die Klägerin und die AG den Kaufvertrag vom 18. Dezember 2002 wieder auf. Die Rückübertragung des erworbenen GmbH-Anteils auf die AG wurde am 6. März 2003 öffentlich beurkundet. Den Kaufpreis hatte die Klägerin noch nicht entrichtet. 20

Das Finanzamt setzte für den Kauf des GmbH-Anteils durch Bescheid vom 8. Mai 2006 auf der Grundlage von Wertermittlungen gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG in Verbindung mit § 138 Abs. 3 BewG Grunderwerbsteuer in Höhe von 113.347 € fest. Für das bebaute Grundstück setzte es dabei gemäß § 147 BewG einen Wert von 3.154.500 € an, für das unbebaute Grundstück gemäß § 145 BewG einen Wert von 84.000 €. Der Einspruch der Klägerin und ihre Klage vor dem Finanzgericht blieben erfolglos. 21

Der Bundesfinanzhof stimmt mit dem Finanzgericht darin überein, dass der Kaufvertrag vom 18. Dezember 2002 nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegen habe und die Steuerfestsetzung nicht deshalb unterbleiben müsse, weil der Vertrag aufgehoben und der übertragene GmbH-Anteil zurückübertragen worden sei. Zwar seien die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG für eine Aufhebung der Steuerfestsetzung erfüllt; das stehe gemäß § 16 Abs. 5 GrEStG jedoch der Steuerfestsetzung nicht entgegen, weil es an einer ordnungsgemäßen Anzeige des Rückerwerbsvorgangs gefehlt habe. Nach Aufforderung durch den Bundesfinanzhof (vgl. BFHE 225, 508) trat das Bundesministerium der Finanzen dem Verfahren bei und verteidigte insbesondere unter Berufung auf die Weitergeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss zur Erbschaftsteuer vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1) die Regelung zur Ersatzbemessungsgrundlage als verfassungsgemäß. 22

III.

Der Bundesfinanzhof hat die beiden Ausgangsverfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht mit im Wesentlichen übereinstimmender Begründung die Frage vorgelegt, ob § 11 GrEStG in der in den Jahren 2001 und 2002 geltenden Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG insofern unvereinbar ist, als er die Beteiligten an Erwerbsvorgängen im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG, für die die (Ersatz-)Steuerbemessungsgrundlage nach § 138 Abs. 2 und 3 BewG in der in den Jahren 2001 und 2002 geltenden Fassung zu ermitteln ist, mit einheitlichen Steuersätzen belastet. 23

1. Ausgehend von der in § 1 GrEStG getroffenen Belastungsentscheidung, grundsätzlich alle Rechtsträgerwechsel an Grundstücken der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, verlange das Gebot der Gleichheit im steuerlichen Belastungserfolg für alle nach § 8 Abs. 2 GrEStG zu steuernden Rechtsvorgänge ein gleichheitsgerechtes und folgerichtiges Bewertungssystem. Diesen Anforderungen genügten die gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG anzuwendenden Bewertungsvorschriften der §§ 138 ff. BewG nicht. Der Senat sei von einem Verstoß des § 11 GrEStG in Verbindung mit § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG und §§ 138 ff. BewG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz überzeugt. Die Ersatzbemessungsgrundlage führe für sämtliche dieser Vorschrift unterfallenden Rechtsvorgänge zu Besteuerungsergebnissen, welche die vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung nicht im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzten. Eine Rechtfertigung für die auf den §§ 138 ff. BewG beruhenden ungleichen Besteuerungsergebnisse sei nicht zu erkennen. Die §§ 138 ff. BewG bewirkten nicht etwa nur Ungleichbehandlungen, die lediglich in einzelnen Regelungen angelegt seien. Vielmehr gehe der Senat auch für die Grunderwerbsteuer davon aus, dass entsprechend der Feststellung des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss zur Erbschaftsteuer vom 7. November 2006 (Hinweis auf BVerfGE 117, 1 <58 f.>) die Bewertungsvorschriften für das Grundvermögen (§ 138 Abs. 3 in Verbindung mit §§ 139, 145 bis 150 BewG) in allen Teilbereichen nicht den Vorgaben des Gleichheitssatzes genügten und damit auf der Bewertungsebene verfassungswidrige Besteuerungsergebnisse erzeugten (Hinweis auf BVerfGE 117, 1 <45 ff.>). Dies gelte auch für die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (Hinweis auf BVerfGE 117, 1 <64 ff.>). Für die Grunderwerbsteuer werde dieser Befund auch vom Schrifttum ganz überwiegend geteilt. 24

2. Eine Rechtfertigung für diese auf den Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG beruhenden ungleichen Besteuerungsergebnisse sei nicht erkennbar. Die Bewertung nach den §§ 138 ff. BewG verstoße gegen das Gebot einer den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügenden grunderwerbsteuerrechtlichen Binnengerechtigkeit. 25

Die sich aus der Anwendung des § 11 GrEStG in Verbindung mit § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG und §§ 138 ff. BewG ergebenden gravierenden Bewertungs- und Belastungsunterschiede seien nicht hinnehmbar und keine Folge einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung oder Pauschalierung. Für die Grunderwerbsteuer könne insoweit nichts anderes gelten als für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. 26

Entgegen der Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen ließen sich die durch Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG in Verbindung mit §§ 138 ff. BewG bewirkten Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG auch nicht mit der Erwägung rechtfertigen, diese Bewertungsergebnisse beruhten auf einer an sachlichen Gesichtspunkten orientierten, folgerichtigen Umsetzung der primären Belastungsentscheidung für die Fälle, in denen sich die Bemessungsgrundlage nicht aufgrund einer privatautONOMEN Festlegung des Werts der Gegenleistung ergebe. In Bezug auf die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage bestünden zwischen der gesetzlichen Anknüpfung an einen privatautonom gefundenen, im Regelfall dem Verkehrswert entsprechenden Wert einerseits und einer gesetzlich angeordneten Ersatzbemessungsgrundlage andererseits grundlegende Unterschiede. 27

Die Gegenleistung entspreche regelmäßig dem gemeinen Wert des Grundstücks am maßgeblichen Stichtag (Steuerentstehungszeitpunkt); dies gelte jedenfalls für die zahlenmäßig weitaus bedeutsamste Fallgruppe, bei der die Vertragsschließenden gegenläufige Interessen verfolgten. Hieran ändere nichts, dass die Wertfindung durch die am Erwerbsvorgang Beteiligten in Ausübung der ihnen durch Art. 2 Abs. 1 GG garantierten Privatautonomie erfolge. Denn der übereinstimmende Wille der Vertragsparteien lasse in der Regel auf einen durch den Vertrag hergestellten sachgerechten Interessenausgleich schließen und biete insoweit eine „Richtigkeitsgewähr“ der getroffenen Vereinbarung. Diejenigen Fälle, in denen die Gegenleistung den gemeinen Wert deutlich verfehle, unterlägen nach der Regelung in § 3 Nr. 2 GrEStG auch nur insoweit der Grunderwerbsteuer, als sie 28

entgeltlicher Natur seien, im Übrigen, soweit Unentgeltlichkeit vorliege, der Schenkungsteuer.

#### IV.

In den abgegebenen Stellungnahmen haben sich für die Verfassungsmäßigkeit der vorgelegten Normen ausgesprochen für die Bundesregierung das Bundesministerium der Finanzen, die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Bauernverband, der Deutsche Industrie- und Handelskammertag und die Bundesvereinigung Spitzenverbände der Immobilienwirtschaft. Die Ersatzbemessungsgrundlage halten dagegen für verfassungswidrig der Deutsche Anwaltverein, die Bundesrechtsanwaltskammer und die Klägerin des Ausgangsverfahrens in der Sache 1 BvL 14/11. 29

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält die Vorlagen unter Hinweis auf die Weitergeltungsanordnung im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer vom 7. November 2006 (Hinweis auf BVerfGE 117, 1 <2>) für unzulässig. Für verfassungswidrig erklärte Normen behielten im Falle einer Weitergeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts für den Weitergeltungszeitraum vollumfänglich ihren Geltungs- und Anwendungsanspruch, das heißt auch in Verbindung mit Normen, die nicht Gegenstand des ursprünglichen Verfahrens gewesen seien, aber weiterhin unverändert auf diese verwiesen oder sie in Bezug nähmen. 30

In der Sache sei der Beschluss zur Erbschaftsteuer vom 7. November 2006 nicht unmittelbar auf die Grunderwerbsteuer übertragbar. Deren Ersatzbemessungsgrundlage sei wegen des Charakters der Grunderwerbsteuer als besonderer Rechtsverkehrsteuer und der sich daraus ergebenden strukturellen Unterschiede zur Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsgemäß. Die Grunderwerbsteuer habe einen anderen Besteuerungsgegenstand, was bei der Beurteilung der Bewertung zu berücksichtigen sei und vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG zu anderen Bewertungsmaßstäben führe. Maßstab für die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sei anders als bei der Erbschaftsteuer nicht schon von Verfassung wegen der gemeine Wert, sondern der auf privatautonomen Entscheidungen beruhende „Wert der Gegenleistung“ im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG. Gemessen daran sei die Regelung folgerichtig. Die Ersatzbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer spiegele die Bandbreite beziehungsweise Streubreite der Regelbemessungsgrundlage wider. 31

Nur bei der Erbschaftsteuer müsse sich die Bemessungsgrundlage an dem Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausrichten. Bei einer Rechtsverkehrsteuer, die an einen privatautonomen Rechtsakt anknüpfe, sei der Gesetzgeber nicht von Verfassungs wegen gezwungen, die Bemessung an einen unter objektiven Bedingungen erzielbaren gemeinen Wert anzuknüpfen, der den objektiven Einkommenszuwachs ausgleiche. 32

Die Gegenleistung für das Grundstück könne dessen gemeinen Wert über- oder unterschreiten. Der Streubreite bei Anwendung der Regelbemessungsgrundlage entsprächen die Bewertungsergebnisse bei der Ersatzbemessungsgrundlage. Sie seien daher nicht willkürlich oder zufällig, sondern beruhten auf einer an sachlichen Gesichtspunkten orientierten, folgerichtigen Umsetzung der primären Belastungsentscheidung des Gesetzgebers im Sinne einer Belastungsgleichheit. 33

Die Ersatzbemessungsgrundlage werde zudem nur bei einem sehr geringen Anteil aller Grunderwerbsteuerfälle angewendet. Soweit Daten der Länder beim Bund vorlägen, seien dies im Jahr 2010 lediglich ca. 0,8 % aller Grunderwerbsteuerfälle, allerdings mit Steuereinnahmen der Länder im dreistelligen Millionenbereich. Im Unterschied zur Erbschaft- und Schenkungsteuer sei die Bewertung nach den §§ 138 ff. BewG nicht der Normalfall. Dieser sei bei der Grunderwerbsteuer vielmehr die Bewertung mit dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG). 34

2. Die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Bauernverband, der Deutsche Industrie- und Handelskammertag und die Bundesvereinigung Spitzenverbände der Immobilienwirtschaft halten die Normenkontrollanträge teilweise bereits für unzulässig und sehen im Ergebnis ebenfalls keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Zwar könne es wegen Bewertungsschwankungen zu Belastungsgleichheiten kommen; diese seien jedoch als Typisierungsmaßnahmen aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt. Im Übrigen dürften die Erkenntnisse aus dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 zur Erbschaftsteuer (BVerfGE 117, 1) nicht ohne Weiteres auf die Bewertung von Grundvermögen übertragen werden. 35

3. Nach Auffassung des Deutschen Anwaltvereins, der Bundesrechtsanwaltskammer und der Klägerin des Ausgangsverfahrens in der Sache 1 BvL 14/11 wird die Erhebung der Grunderwerbsteuer nach Maßgabe der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an 36

Steuergerechtigkeit, Belastungsgleichheit und Folgerichtigkeit nicht gerecht. Die Bewertungsungleichheiten ergäben sich vor allem aus den im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer (BVerfGE 117, 1) getroffenen Feststellungen zu den §§ 138 ff. BewG, die auch für den Bereich der Grunderwerbsteuer Geltung beanspruchen könnten.

B.

I.

Die Vorlagen des Bundesfinanzhofs bedürfen der geringfügigen Präzisierung und Erweiterung. 37

Eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG ist einzuschränken, wenn das vorliegende Gericht sie zu weit gefasst hat (vgl. BVerfGE 76, 130 <138>; 126, 369 <387>; stRspr). Auf der anderen Seite ist es dem Bundesverfassungsgericht mit Rücksicht auf die Befriedungsfunktion der Normenkontrollentscheidung nicht verwehrt, den Antrag des vorlegenden Gerichts erweiternd auszulegen und auf Regelungen oder Normteile zu erstrecken, die in engem Zusammenhang mit dem vom vorlegenden Gericht beanstandeten Normkomplex stehen (vgl. BVerfGE 44, 322 <337 f.>; 132, 302 <316 Rn. 39>; 135, 1 <12 Rn. 33 f.>). Beides kommt hier zum Tragen. 38

1. Die Tarifnorm des § 11 GrEStG bedarf vorliegend keiner verfassungsgerichtlichen Überprüfung. Der Bundesfinanzhof hält in beiden Verfahren § 11 GrEStG mit Art. 3 Abs. 1 GG insofern für unvereinbar, als die Norm Beteiligte an Erwerbsvorgängen im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG mit einheitlichen Steuersätzen belastet, die in diesen Fällen anhand der Bewertungsvorschriften der §§ 138 ff. BewG als Ersatzbemessungsgrundlage zu ermitteln sind. Den Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sieht der Bundesfinanzhof in der in § 8 Abs. 2 GrEStG angeordneten Erfassung der Grundbesitzwerte nach Maßgabe der §§ 138 ff. BewG. Die auf die so ermittelten Bemessungsgrößen anzuwendende einheitliche Steuertarifvorschrift des § 11 GrEStG wird hingegen für sich genommen nicht als gleichheitswidrig beanstandet. Da die hier entscheidungserheblichen verfassungsrechtlichen Fragen sämtlich anhand der verfassungsgerichtlichen Überprüfung des § 8 Abs. 2 GrEStG und der §§ 138 ff. BewG beantwortet werden können, bedarf es daneben keines Rückgriffs auf § 11 GrEStG als „Klammernorm“ (vgl. dazu BVerfGE 117, 1 <28 f.> und BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 103). 39

2. Der Bundesfinanzhof hat in den Vorlagebeschlüssen § 8 Abs. 2 GrEStG jeweils uneingeschränkt mit sämtlichen seiner Tatbestandsvarianten des Satzes 1 vorgelegt. Das ist nicht zu beanstanden. Zwar betreffen die Ausgangsverfahren nur die Nummer 3 des § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG. Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bundesfinanzhofs im Hinblick auf die Unvereinbarkeit der Ersatzbemessungsgrundlage mit Art. 3 Abs. 1 GG ergeben sich jedoch allein aus der Verweisung im einleitenden ersten Halbsatz des § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG auf die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG und gelten damit in gleicher Weise für sämtliche Anwendungsfälle des § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG. Wären die Nummern 1 und 2 des § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG damit nicht schon vom Bundesfinanzhof selbst in seine Vorlagefragen mit einbezogen worden, hätte es jedenfalls mit Rücksicht auf die Befriedungsfunktion der Normenkontrolle (vgl. zuletzt BVerfGE 135, 1 <12 Rn. 33>) einer entsprechenden Erstreckung der verfassungsgerichtlichen Überprüfung bedurft. 40

3. Der Bundesfinanzhof hat die Vorlagen in zeitlicher Hinsicht jeweils auf die Gültigkeit der Normen in den für die Ausgangsverfahren entscheidungserheblichen Jahren 2001 und 2002 beschränkt. Mit Rücksicht auf die Befriedungsfunktion der Normenkontrolle (vgl. zuletzt BVerfGE 135, 1 <12 Rn. 33>) ist die verfassungsgerichtliche Überprüfung des § 8 Abs. 2 GrEStG in Verbindung mit den dort in Bezug genommenen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes zurück auf den Zeitraum ab 1. Januar 1997 und nach vorne bis zum Ergehen dieser Entscheidung über die Vorlagebeschlüsse zu erstrecken. Denn auch für die Jahre vor 2001 und die Jahre nach 2002 besteht ein gewichtiges öffentliches Interesse an der Klärung der Verfassungsmäßigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Die Rechtslage zu § 8 Abs. 2 GrEStG hat sich seit Anfang 1997 weder vor den für die Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkten noch danach substantiell verändert. Daher gibt es keinen Grund, die verfassungsgerichtliche Kontrolle auf die Jahre 2001 und 2002 zu beschränken und so die Rechtslage über einen Zeitraum von weit mehr als zehn Jahren ungeklärt zu lassen. 41

## II.

Die Vorlagen sind zulässig. 42

Sie erfüllen die Anforderungen an eine ausreichende Darlegung der Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Normen (vgl. BVerfGE 105, 61 <67>; 133, 43

1 <10 f. Rn. 35>) und der Gründe für ihre Verfassungswidrigkeit (vgl. BVerfGE 133, 1 <12 Rn. 39>). Die Zulässigkeit der Vorlagen scheidet nicht daran, dass das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 7. November 2006 zur Erbschaftsteuer (BVerfGE 117, 1) die auch hier entscheidungserheblichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes für verfassungswidrig befunden (1) und deren Fortgeltung angeordnet hat (2).

1. Der Zulässigkeit der Vorlagen des Bundesfinanzhofs steht nicht entgegen, 44  
dass das Bundesverfassungsgericht im Beschluss vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1) die Vorschriften des Bewertungsgesetzes bereits für verfassungswidrig befunden hat. Denn durch diesen Beschluss zur Erbschaftsteuer wurde weder mit Gesetzeskraft im Sinne von § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG noch mit einer die Vorlage durch den Bundesfinanzhof möglicherweise hindernden Bindungswirkung (§ 31 Abs. 1 BVerfGG) über die §§ 138, 140 ff. BewG entschieden.

Das Bundesverfassungsgericht hat zwar in dem Erbschaftsteuerbeschluss die 45  
Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) insofern für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt, als sie die Erwerber von Vermögen, das nach den von § 12 ErbStG in Bezug genommenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes in der damals geltenden Fassung bewertet wurde, unabhängig von der jeweiligen Vermögensart mit einheitlichen Steuersätzen belastete (vgl. BVerfGE 117, 1 f.); außerdem hat es in den Gründen des Beschlusses festgestellt, dass unter anderem die Bewertungsvorschriften für Grundvermögen (§§ 145 ff. BewG) und für land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 140 ff. BewG) gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen (vgl. BVerfGE 117, 1 <45 ff., 64 ff.>). Diese Bewertungsvorschriften hatten auch in den damaligen Ausgangsverfahren als Regelungen für die Bewertung ererbten oder geschenkten Grundvermögens sowie land- und forstwirtschaftlichen Vermögens Anwendung gefunden. Sie sind über die Verweisung in § 8 Abs. 2 GrEStG auf § 138 BewG auch für die Bestimmung der Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht heranzuziehen.

Die in diesem Beschluss vom Bundesverfassungsgericht im Anwendungszu- 46  
sammenhang mit dem Erbschaftsteuerrecht gewonnene Erkenntnis über die Verfassungswidrigkeit dieser Bewertungsregeln entfaltet jedoch weder Gesetzeskraft (§ 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG) noch über das Erbschaftsteuerrecht hinaus formale Bindungswirkung im Sinne des § 31 Abs. 1 BVerfGG.

Das Bundesverfassungsgericht hat die §§ 138 ff. BewG im Entscheidungsausspruch des Beschlusses vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1) nicht ausdrücklich - und insofern dann auch nicht mit Gesetzeskraft - für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt. Die damaligen Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts zum Bewertungsrecht entfalten darüber hinaus auch keine förmliche Bindungswirkung für das Grunderwerbsteuerrecht. Obgleich es sich in den vorliegenden Verfahren um dieselben Bewertungsvorschriften handelt, die bereits Gegenstand des Beschlusses vom 7. November 2006 waren, erfolgte dort deren einfachrechtliche Einbindung in Bezug auf die Erbschaftsteuer als eine auf den Vermögenszuwachs durch Erbschaft oder Schenkung zugreifende Steuer, während die Bewertungsvorschriften hier mit der Grunderwerbsteuer als Verkehrssteuer in einem anderen Regelungszusammenhang stehen. Zudem stellte sich die Frage nach der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG im damaligen Beschluss im Hinblick auf die Notwendigkeit einer gleichheitsgerechten Bewertung aller denkbaren Vermögensarten, die durch Erbschaft oder Schenkung erworben werden können. Bei der Grunderwerbsteuer geht es dagegen ausschließlich um die Bewertung von Grundbesitz. Beide Gesichtspunkte beeinflussen die verfassungsrechtliche Würdigung der aufgeworfenen Gleichbehandlungsfragen. Daher lassen sich vom Bundesverfassungsgericht im Erbschaftsteuerbeschluss zu den Bewertungsregeln gewonnene Erkenntnisse auf das vorliegende Verfahren nur bei genauerer Überprüfung im Kontext des Grunderwerbsteuerrechts übertragen. Jedenfalls schließen diese Unterschiede deren formale, unbesehene oder gar bindende Übernahme aus.

2. Die vom Bundesverfassungsgericht im Beschluss über die Erbschaftsteuer getroffene Anordnung, dass die für gleichheitswidrig befundenen Normen bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar bleiben, hindert ebenfalls nicht die Zulässigkeit der Vorlagen. Die Weitergeltungsanordnung erfasst zwar im Entscheidungszusammenhang mit der Erbschaftsteuer auch die §§ 138 ff. BewG, nicht jedoch die Geltung dieser Bewertungsvorschriften im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer. Nur das für gleichheitswidrig befundene Recht sollte nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar sein. Damit sind die Bewertungsvorschriften allein in Bezug auf das Erbschaftsteuerrecht erfasst; ob dasselbe für eben diese Bewertungsvorschriften auch in dem anderen Regelungszusammenhang der Grunderwerbsteuer gelten sollte, hat das Bundesverfassungsgericht nicht entschieden. Dies war nicht Gegenstand des damaligen Verfahrens. Für eine auf die Grunderwerbsteuer bezogene Weitergeltungsanordnung hätte es zudem einer eigenständigen Abwägung be-

durft, in die insbesondere drohende finanzielle Probleme für öffentliche Haushalte, ferner das Maß der Zumutung für die von einer Fortgeltung als gleichheitswidrig erkannter Normen Betroffenen oder die Nachteile einer in der Übergangszeit bis zu einer Neuregelung ansonsten unsicheren Rechtslage hätten einfließen müssen (vgl. BVerfGE 123, 1 <38>; 125, 175 <258>; BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 289 ff.). Eine solche auf den Anwendungszusammenhang des Grunderwerbsteuerrechts bezogene Bewertung war vom Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss zur Erbschaftsteuer nicht gefordert und ist auch nicht erfolgt.

### III.

§ 8 Abs. 2 GrEStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 sowie in allen seitherigen Fassungen ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. 49

1. Die Regelung über die Bestimmung der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG führt in den davon erfassten Fällen zu einer Ungleichbehandlung gegenüber der Grunderwerbsteuererhebung nach Maßgabe der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG (a). Diese Ungleichbehandlung ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt (b). 50

a) Wird die Grunderwerbsteuer nach der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG mit Hilfe der Bewertungsvorschriften (§§ 138 ff. BewG) bestimmt, hat dies eine erhebliche Ungleichbehandlung gegenüber jenen Steuer-schuldern zur Folge, deren Grunderwerbsteuer auf der Grundlage der Regelbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG berechnet wird. 51

Die als die Regelbemessungsgrundlage maßgebliche Gegenleistung wird regelmäßig den gemeinen Wert des Grundstücks widerspiegeln (aa). Von diesem gemeinen Wert weichen die bei Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage ermittelten Werte sowohl im Durchschnitt als auch in vielen Einzelfällen gravierend ab (bb). 52

aa) Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Das Gesetz gibt nicht vor, dass dies notwendig der Verkehrswert (gemeine Wert) ist, und fingiert ihn auch nicht als solchen. Die Gegenleistung für die steuerpflichtigen Erwerbsvorgänge an Grundstücken (§ 1 GrEStG) ist Ausfluss privatautonomer Vereinbarung. Auf das tatsächliche Wertverhältnis 53

zwischen Leistung und Gegenleistung sowie auf die für die Bemessung der Gegenleistung maßgebenden Motive und Erwartungen der Parteien kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. die Vorlagebeschlüsse vom 2. März 2011 - II R 23/10 -, BFHE 232, 358 <361 Rn. 18 m.w.N.> in dem Verfahren 1 BvL 13/11 und - II R 64/08 -, juris, Rn. 22 in dem Verfahren 1 BvL 14/11). Gleichwohl wird die Gegenleistung regelmäßig dem gemeinen Wert des Grundstücks am maßgeblichen Stichtag (Steuerentstehungszeitpunkt) entsprechen, da die Vertragsschließenden meist gegenläufige Interessen verfolgen (vgl. die Vorlagebeschlüsse, a.a.O., Rn. 18 und 76 in II R 23/10 und Rn. 21, 76 in II R 64/08, jeweils m.w.N.).

Die Annahme, dass die für ein Grundstück vereinbarte Gegenleistung typischerweise den gemeinen Wert widerspiegelt, findet eine Grundlage auch in der allgemeinen Regel des § 9 Abs. 2 BewG, der zufolge der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Entsprechend bestimmt § 194 BauGB für Grundstücke, dass der Verkehrswert (Marktwert) durch den Preis bestimmt wird, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre. Die Gegenleistung ist im Regelfall dieser im Geschäftsverkehr zu erzielende Preis. 54

Die Anknüpfung an die vereinbarte Gegenleistung in § 8 Abs. 1 GrEStG schließt zwar nicht aus, dass diese im Einzelfall unter oder über dem gemeinen Wert liegen kann. Bei deutlichen Verfehlungen des gemeinen Werts durch die Gegenleistung geht die Rechtspraxis jedoch davon aus, dass insoweit eine Schenkung vorliegt, die dementsprechend der Schenkungsteuer unterfällt (§ 3 Nr. 2 GrEStG; vgl. BFHE 232, 358 <373 Rn. 77>). Auch dies bestätigt die Annahme, dass mit der vereinbarten Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG regelmäßig an den gemeinen Wert des Grundstücks angeknüpft wird. 55

bb) Demgegenüber weichen die in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG nach den Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG als Ersatzbemessungsgrundlage zu ermittelnden Werte erheblich von dem nach § 8 Abs. 1 GrEStG regelmäßig erfassten gemeinen Wert ab. Dies ergibt sich aus den zu eben diesen Bewertungsregeln im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1) getroffenen, auch im Recht der Grunderwerbsteuer verwertbaren Feststel- 56

lungen (1), wonach die für das Grundvermögen und für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen anzuwendenden Bewertungsvorschriften im Durchschnitt zu weit unter dem gemeinen Wert liegenden Ergebnissen führen und auch im Einzelfall stark divergieren (2).

(1) Die Feststellung, dass die nach den §§ 138 ff. BewG zu ermittelnden Bewertungsgößen für Grundvermögen und land- und forstwirtschaftliches Vermögen erheblich und teilweise völlig uneinheitlich von dem gemeinen Wert abweichen, kann auf die Erkenntnisse gestützt werden, die das Bundesverfassungsgericht hierzu in seinem Beschluss vom 7. November 2006 gewonnen hat. Zwar entfaltet die damals zur Erbschaftsteuer ergangene Entscheidung weder Gesetzeskraft noch förmliche Bindungswirkung für die hier - wie dort - heranzuziehenden Bestimmungen des Bewertungsrechts (oben II 1). Die Erkenntnisse, die das Bundesverfassungsgericht in seinem damaligen Beschluss zu der Frage gewonnen hat, inwieweit die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG für Grundvermögen und land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu Bewertungsergebnissen führen, die dem gemeinen Wert entsprechen oder diesem jedenfalls nahe kommen, können jedoch auch für diese hier in gleicher Weise entscheidungserhebliche Frage herangezogen und im Wesentlichen übernommen werden. Der zentrale Unterschied zwischen den Normenkontrollverfahren liegt, soweit hier von Interesse, darin, dass es dort um die Verwertbarkeit der Bewertungsergebnisse im Rahmen der Erbschaftsteuer ging, die bereits einfachrechtlich ausdrücklich die Besteuerung des Leistungszuwachses beim Erben oder Beschenkten am Maßstab des gemeinen Wertes verlangt und hierbei eine Vielzahl verschiedener Vermögensarten in den Blick nehmen muss (vgl. BVerfGE 117, 1 <33 ff.>), während im vorliegenden Fall über die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Ergebnisse von Bewertungsregeln lediglich für grundstücksbezogene Vermögenswerte in einer anderen Steuerart zu entscheiden ist. Dies steht zwar einer unbesehenen Übernahme der verfassungsrechtlichen Schlussfolgerungen aus jener Entscheidung für das vorliegende grunderwerbsteuerrechtliche Verfahren entgegen, nicht aber der Verwertung der damaligen Erkenntnisse des Gerichts zur tatsächlichen Aussagekraft und Validität der Bewertungsregeln für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und für Grundvermögen im Hinblick auf den gemeinen Wert. Denn die Bewertungsregeln für diese Vermögensarten waren damals für die Erbschaftsteuer dieselben (vgl. BVerfGE 117, 1 <6 ff., 10 ff.>), welche nunmehr - jedenfalls für die entscheidungserheblichen Zeitpunkte der Ausgangsverfahren in den Jahren 2001 und 2002 - für die Erhebung der Grunderwerbsteuer im Rahmen der Ersatzbemessungsgrundlage heranzuziehen sind (§ 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 2, 3 und

57

§§ 139 - 150 BewG in der Fassung des JStG 1997). Soweit für spätere Zeiträume, die in die Vorlageprüfung einbezogen werden (oben I 3), die Vorschriften des Bewertungsgesetzes in geänderter Fassung gelten, ist gesondert zu prüfen, inwieweit dies die Übernahme der Erkenntnisse beeinflusst (unten (2) (a) (bb) und insbesondere c).

Entscheidend ist, dass die Anwendung der Bewertungsregeln in beiden Steuerarten letztlich auf das gleiche Ziel der Feststellung des gemeinen Werts gerichtet ist. Während im Rahmen der Erbschaftsteuer unmittelbar die Feststellung des gemeinen Werts des Grundvermögens als alleiniger Bemessungsgrundlage angestrebt wird (vgl. BVerfGE 117, 1 <35 f.> unter Hinweis auf die Ausnahme bei der Bewertung des Betriebsteils land- und forstwirtschaftlicher Betriebe), geht es bei der Grunderwerbsteuer um die vergleichbare Frage, inwieweit diese Bewertungsvorschriften den gemeinen Wert des Grundvermögens widerspiegeln, weil dies für den Vergleich mit der Regelbemessung nach § 8 Abs. 1 GrEStG maßgeblich ist. 58

(2) Nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts in seinem Beschluss vom 7. November 2006 führen die Bewertungsvorschriften für Grundvermögen nach den §§ 145 ff. BewG und für land- und forstwirtschaftliches Vermögen nach den §§ 140 ff. BewG zu Bewertungsergebnissen, die im Durchschnitt weit unter dem gemeinen Wert dieser Vermögensgegenstände liegen und auch in den Einzelbewertungen gemessen an der Zielgröße des Verkehrswerts erheblich divergieren (vgl. BVerfGE 117, 1 <45 ff. und 64 ff.>). 59

(a) Für den hier maßgeblichen Nachweis der Ungleichbehandlung zwischen Regelbemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG und Ersatzbemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG beim Grundvermögen genügen entsprechende Feststellungen zu den Hauptfallgruppen der unbebauten und der bebauten Grundstücke. Auf die weiteren Bewertungsregeln für Grundvermögen wie Erbbaurechte (§ 148 BewG) oder Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 149 BewG) braucht daneben nicht eigens eingegangen zu werden. 60

(aa) Für bebaute Grundstücke führt das in § 146 Abs. 2 BewG angeordnete vereinfachte Ertragswertverfahren nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts dazu, dass Werte ermittelt werden, die im Durchschnitt 50 % unter dem Kaufpreis und damit dem gemeinen Wert für ein solches Grundstück liegen (so BVerfGE 117, 1 <46 ff.>). Außerdem ist die gewählte Bewertungsmethode mit einem starren Vervielfältiger zur Bestimmung des Durchschnittsertrags nach den 61

Erkenntnissen des Bundesverfassungsgerichts „strukturell ungeeignet“, um eine gleichheitsgerechte Annäherung an den gemeinen Wert zu erzielen. Vielmehr differieren die Einzelergebnisse zwischen „weniger als 20 % und über 100 % des gemeinen Werts“ (vgl. BVerfGE 117, 1 <47>). Dass es zu einer solchen Streubreite kommt, ergibt sich danach bereits aus dem in § 146 Abs. 2 BewG ohne Rücksicht auf unterschiedliche Grundstücksarten und regionale Unterschiede verwendeten starren Einheitsvervielfältiger von 12,5. Hinzu kommt, dass die Bewertungsvorschriften in Gebieten mit hohen Grundstückspreisen - vor allem in Ballungsräumen - häufig dazu führen, dass die aufstehenden Gebäude keinerlei Auswirkung auf den Steuerwert haben. Denn allein der Wert von Grund und Boden übersteigt hier das 12,5fache der (erzielbaren) Jahresmiete, so dass die Mindestwertregelung des § 146 Abs. 6 BewG eingreift, wonach der Grundbesitzwert jedenfalls 80 % des Bodenrichtwerts (vgl. § 145 Abs. 3 BewG) beträgt (vgl. BVerfGE 117, 1 <50>).

Der früher für das Erbschaftsteuerrecht anwendbare § 146 BewG findet - bis heute im Wesentlichen unverändert - nach § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG in Verbindung mit § 138 Abs. 3 BewG nach wie vor auf das Recht der Grunderwerbsteuer Anwendung, so dass die Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts auch insofern übertragbar sind. 62

(bb) Der Wert eines unbebauten Grundstücks bestimmt sich gemäß § 145 Abs. 3 BewG „regelmäßig nach ... dem um 20 Prozent ermäßigten Bodenrichtwert“. Berücksichtigt man den vorsichtigen Ansatz der nach den Bestimmungen des Baugesetzbuchs zu ermittelnden Bodenrichtwerte, wird so durchschnittlich lediglich ein Bewertungsniveau von rund 70 % der Verkehrswerte erreicht (so BVerfGE 117, 1 <56 f.>). 63

Das Bundesverfassungsgericht hat darüber hinaus festgestellt, dass zum damaligen Entscheidungszeitpunkt die Wertverhältnisse innerhalb der Gruppe der unbebauten Grundstücke nicht mehr in ihrer Relation realitätsgerecht abgebildet würden, weil und soweit in § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG in der bis Ende 2006 geltenden Fassung die Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 angeordnet und damit auf einen fast elf Jahre zurückliegenden Zeitpunkt fixiert war. Denn die Bodenpreise hätten in den letzten Jahren vor 2006 eine nicht unbeträchtliche, regional unterschiedliche Veränderung erfahren (BVerfGE 117, 1 <57>). Diese Ungleichheit dürfte auch schon für die hier in den Ausgangsverfahren des Bundesfinanzhofs maßgeblichen Jahre 2001 und 64

2002 ein beträchtliches Ausmaß gegenüber dem Bezugsjahr 1996 erreicht haben. Diese Schwankungen hängen auch nicht von Besonderheiten des Erbschaftsteuerrechts ab, sondern von der jahrelangen Nichtberücksichtigung der regional unterschiedlichen Preisentwicklung auf dem Grundstücksmarkt. Dieser Mangel erfasst die Bewertungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer daher in gleicher Weise.

Für den hier ebenfalls der verfassungsgerichtlichen Kontrolle unterliegenden Zeitraum ab 2007 (oben I 3) ist diese spezifische Quelle ungleicher Bewertungen allerdings entfallen. Nach der zum 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Neufassung des § 145 BewG richtet sich die Bewertung unbebauter Grundstücke zwar nach wie vor nach den von den Gutachterausschüssen festgestellten Bodenrichtwerten, die um 20 % ermäßigt werden. Weggefallen ist aber die Festschreibung auf die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996; stattdessen sind jeweils die Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt maßgeblich (§ 138 Abs. 1 Satz 1 BewG), bei unbebauten Grundstücken nach Maßgabe der vom Gutachterausschuss zuletzt ermittelten Werte (§ 145 Abs. 3 Satz 3 BewG). 65

(cc) Nach § 144 BewG bilden der Betriebswert, der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils zusammen den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert. Da der Wert der Betriebswohnung und der Wert des Wohnteils nach den Vorschriften zu ermitteln ist, die beim Grundvermögen für die Bewertung von Wohngrundstücken gelten (§ 143 Abs. 1 BewG), führt dies zu denselben Ungleichheiten, die bereits für die Bewertung bebauter Grundstücke festgestellt wurde (oben (aa)). Außerdem erreicht der für den Betriebsteil nach § 142 BewG am Ertragswert ausgerichtete und sich im Übrigen aus Wohnteil und Betriebswohnungen zusammensetzende Grundbesitzwert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts in seinem Erbschaftsteuerbeschluss (BVerfGE 117, 1 <65>) im Durchschnitt lediglich rund 10 % des Verkehrswerts. 66

(b) Die im Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts dargelegten Erkenntnisse über die Abweichungen vom Verkehrswert bei Anwendung der Bewertungsregeln der §§ 140 ff. BewG sind auf eine umfassende Auswertung der Fachliteratur und mehrere empirische Untersuchungen gestützt. Die sachliche Richtigkeit der festgestellten Divergenzen wurde weder vom Bundesfinanzhof bezweifelt noch in einer der in diesen Vorlageverfahren eingeholten Stellungnahmen in Frage gestellt. Auch in tatsächlicher Hinsicht besteht für den Senat daher kein 67

Anlass, an der Verwertbarkeit der damaligen Feststellungen für die vorliegenden Verfahren zu zweifeln.

b) Die festgestellten Ungleichheiten zwischen der Besteuerung nach der Gegenleistung und der Ersatzbemessungsgrundlage sind verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt. 68

aa) Die Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) verlangt hier keine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung. 69

(1) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (stRspr; vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 121 m.w.N.). 70

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben. Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern (stRspr; vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 122 m.w.N.). 71

(2) Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (vgl. BVerfGE 117, 1 <30>; 121, 108 <120>; 126, 400 <417>). Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes 72

(vgl. BVerfGE 123, 1 <19>; stRspr). Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands, vgl. BVerfGE 117, 1 <30 f.>; 120, 1 <29>; 121, 108 <120>; 126, 400 <417>). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 117, 1 <31>; 120, 1 <29>; 126, 400 <417>; 132, 179 <189 Rn. 32>), der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung (vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 123).

Die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen hängt davon ab, dass für die einzelnen von einer Steuer erfassten Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden (vgl. BVerfGE 23, 242 <257>; 25, 216 <226>; 30, 129 <143 f.>; 41, 269 <280, 282 f.>; 93, 165 <172 f.>; 117, 1 <33>). Zur Wahrung des im Gleichheitssatz enthaltenen Grundsatzes der lastengleichen Besteuerung ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht auf die Wahl nur eines (Haupt-)Maßstabs zur Bemessung der Steuer beschränkt (vgl. BVerfGE 123, 1 <20>). Sofern er es für sachgerecht oder gar geboten hält, kann er daneben einen Ersatzmaßstab zur Anwendung bringen. Insoweit verfügt der Gesetzgeber über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit (vgl. BVerfGE 123, 1 <20>). Wählt er einen Ersatzmaßstab, muss dieser allerdings, um unzulässige Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung zu vermeiden, Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Nur so kann der Ersatzmaßstab dem in aller Regel im (Haupt-)Maßstab zum Ausdruck kommenden Belastungsgrund der Steuer gerecht werden. Weicht der Ersatzmaßstab in seinen Ergebnissen vom Hauptmaßstab ab, bedarf dies eines hinreichend gewichtigen Sachgrundes. Der Rechtfertigungsbedarf für den gewählten Ersatzmaßstab wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Ersatzmaßstab von den Ergebnissen des Hauptmaßstabs und damit regelmäßig auch vom eigentlichen Belastungsgrund entfernt (vgl. BVerfGE 123, 1 <21>).

(3) Für den hier zu entscheidenden Bereich der Grunderwerbsteuer bedarf danach die Ungleichbehandlung durch die teils strukturell bedingten, teils zufälligen Abweichungen zwischen Regelbemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 1 GrEStG) und Ersatzmaßstab (§ 8 Abs. 2 GrEStG) zur Rechtfertigung eines hinreichend gewichtigen Sachgrundes. Es liegen strukturelle, auf eine systematische Unterbe-

wertung zielende Abweichungen der Ergebnisse des Ersatzmaßstabs vom gemeinen Wert vor, der mit dem Hauptmaßstab regelmäßig abgebildet wird. Damit geht typischerweise ein erheblicher Umfang der Divergenz einher, denn die mit einem einheitlichen Steuersatz belegten Bewertungen des Grundvermögens weichen bei den beiden Bemessungsgrundlagen erheblich voneinander ab. Bei Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage erreichen sie bei bebauten und unbebauten Grundstücken durchschnittlich nur 50 % beziehungsweise 70 % des Verkehrswerts, bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sogar in der Regel lediglich 10 %; sie divergieren zudem noch innerhalb der jeweiligen Vermögensgegenstände gravierend (oben a bb (2)). Die Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG hingegen kommt typischerweise dem Verkehrswert nahe. Nicht nur die generelle Unterbewertung bei der Ersatzbemessungsgrundlage, sondern auch die großen Wertschwankungen, die sich innerhalb der jeweiligen Vermögensgruppen aus den Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG ergeben (oben a bb (2)), führen zur Ungleichbehandlung gegenüber den Anwendungsfällen der Regelbemessungsgrundlage. Denn diese Schwankungen finden dort keine Entsprechung.

bb) Ein hinreichend gewichtiger Sachgrund zur Rechtfertigung der erheblichen Ungleichbehandlung der Fälle der nach der Gegenleistung bemessenen Grunderwerbsteuer (§ 8 Abs. 1 GrEStG) und der Fälle der nach Maßgabe der Ersatzbemessungsgrundlage zu bemessenden Grunderwerbsteuer (§ 8 Abs. 2 GrEStG) ist nicht ersichtlich; sie ist daher mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. 75

(1) Die mit der Ersatzbemessungsgrundlage regelmäßig verbundenen Abweichungen vom gemeinen Wert können nicht mit etwaigen Lenkungszielen der Bewertungsregeln gerechtfertigt werden. Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings in seinem Beschluss vom 7. November 2006 erwogen, ob die hinter der generellen Unterbewertung von Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Erbschaftsteuerrecht stehenden Lenkungs- und Förderziele des Gesetzes die festgestellten Bewertungsdisparitäten zu rechtfertigen vermögen (vgl. BVerfGE 117, 1 <53 f., 67>). Es kann offen bleiben, ob die vom Bundesverfassungsgericht für diese gezielte Niedrigbewertung erkannten Lenkungs- und Förderabsichten des Gesetzgebers auch für das Grunderwerbsteuergesetz Geltung beanspruchen können und - wenn dies so wäre - ob sie auch für dieses Gesetz, wie von der Verfassung gefordert, von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wären (vgl. BVerfGE 117, 1 <32>). Denn selbst wenn mit der bewussten Unterbewertung ein außerfiskalisches Lenkungs- oder Förderziel auch im Anwendungsbereich der Grunderwerbsteuer verfolgt sein sollte, könnte damit 76

bei Heranziehung einer - wie hier - bloßen Ersatzbemessungsgrundlage jedenfalls nicht die erhebliche Besserstellung gegenüber der Besteuerung am Maßstab der Gegenleistung gerechtfertigt werden. Verfolgt das Gesetz in § 8 Abs. 1 GrEStG mit der Bestimmung der Gegenleistung als Regelbemessungsgrundlage offensichtlich ausschließlich das fiskalische Ziel, die steuerrelevanten Grunderwerbsvorgänge nach einem Maßstab zu besteuern, der regelmäßig dem Verkehrswert der Grundstücke entspricht oder ihm jedenfalls nahe kommt, darf es bei der Besteuerung nach der Ersatzbemessungsgrundlage keinem davon abweichenden Ziel nachgehen. Denn die Ersatzbemessungsgrundlage tritt dort, wo die Verwendung der Regelbemessungsgrundlage untauglich oder zumindest nicht praktikabel ist, lediglich an deren Stelle, ändert aber nichts an Steuergegenstand und Belastungsgrund, die in beiden Fällen gleichermaßen gelten. Ein von der Regelbemessungsgrundlage abweichendes, allein in der Ersatzbemessungsgrundlage angelegtes Lenkungs- oder Förderziel, kann daher eine Ungleichbehandlung gegenüber der Regelbemessungsgrundlage von vornherein nicht rechtfertigen, sondern begründet sie gerade. Dies widerspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot, Ersatzbemessungsgrundlagen nach Möglichkeit so auszugestalten, dass sie Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind (oben b aa (2)).

(2) Der Steuergesetzgeber darf aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung 77 typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen, wenn die daraus erwachsenden Vorteile im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen, er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert und ein vernünftiger, einleuchtender Grund vorhanden ist (vgl. BVerfG, Urteil vom 5. November 2014 - 1 BvF 3/11 -, juris, Rn. 66 m.w.N.). Die durch die Bewertung von Grundvermögen nach Maßgabe der §§ 138 ff. BewG verursachten Ungleichheiten gegenüber der Regelbemessungsgrundlage sind durch die Möglichkeiten legislatorischer Vereinfachung und Typisierung hier jedoch nicht gedeckt. Dies hat das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Beschluss vom 7. November 2006 für die Grundstücksbewertungen im Anwendungsbereich der Erbschaftsteuer festgestellt (vgl. etwa BVerfGE 117, 1 <46 ff., 52 f.> zu § 146 BewG für bebaute Grundstücke).

Für die Grunderwerbsteuer gilt nichts anderes. Der Spielraum, den die Typi- 78 sierungsbefugnis dem Gesetzgeber in erster Linie aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bietet, trägt die hier in Rede stehenden Bewertungsmängel nicht. Zwar darf der Gesetzgeber Bewertungsnormen so gestalten, dass sie möglichst

einfach und praktikabel zu handhaben sind und dafür auch auf Detailgenauigkeit im Bewertungsergebnis verzichten. Die im Kontext der Erbschaftsteuer festgestellten, auch den Bereich der Grunderwerbsteuer erfassenden Bewertungsdisparitäten sind jedoch struktureller Natur und nicht von Typisierungs- oder Pauschalierungserwägungen des Gesetzgebers getragen. Entweder zielen die beanstandeten Bewertungsregeln bewusst auf eine - gemessen am Verkehrswert erhebliche - Unterbewertung des Grundvermögens wie insbesondere beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (dazu BVerfGE 117, 1 <65>), knüpfen systematisch an untaugliche oder wertverfälschende Parameter an (so etwa der starre Vervielfältiger in § 146 BewG, dazu BVerfGE 117, 1 <46 ff.>) oder führen mehr oder minder ungewollt zu Zufallsergebnissen (so BVerfGE 117, 1 <54 f.> zum Steuerbilanzwertansatz gemäß § 147 BewG). Nirgendwo sind die Mängel jedoch Folge einer bewussten Typisierungsentscheidung des Gesetzgebers für die Grunderwerbsteuer. Selbst wenn sie es wären, könnten sie aufgrund ihrer Größenordnung nicht mehr als verfassungsrechtlich hinnehmbare Vernachlässigungen der Besonderheiten des Einzelfalls anerkannt werden.

Dies gilt auch für die Bewertung unbebauter Grundstücke nach § 145 BewG. 79  
Zwar hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Erbschaftsteuerbeschluss das für unbebaute Grundstücke nach dieser Vorschrift durchschnittlich erreichte Bewertungsniveau von rund 70 % des Verkehrswerts vorsichtig als „verfassungsrechtlich hinnehmbar“ bezeichnet. Zur Begründung hierfür hat es auf einen bei Grundbesitz allenfalls erreichbaren Wertkorridor mit einer Streubreite von plus/minus 20 % und die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers verwiesen (vgl. BVerfGE 117, 1 <45 f., 56 f.>). Die Hinnahme dieser durchschnittlich 30 %igen Unterbewertung im Rahmen der Erbschaftsteuer für diese eine Grundvermögensart ändert nichts daran, dass sich hier die Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrEStG in der Summe ihrer Ergebnisse unverhältnismäßig weit von den Werten der Regelbemessungsgrundlage entfernt. Diese Ungleichheit ist nicht zu rechtfertigen. Selbst die isolierte verfassungsrechtliche Beurteilung der strukturellen Unterbewertung unbebauter Grundstücke als noch vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG im Erbschaftsteuerbeschluss (nach BVerfGE 117, 1 <56>) kann im Übrigen schon deshalb nicht ohne Weiteres auf den Bereich der Grunderwerbsteuer übertragen werden, weil es hier um die Beurteilung einer Ersatzbemessungsgrundlage geht, die der Regelbemessungsgrundlage möglichst angenähert sein soll, wohingegen das Erbschaftsteuerrecht beim Grundbesitz die Zweigleisigkeit von Regel- und Ersatzbemessungsgrundlage von vornherein nicht kennt (vgl. § 12 Abs. 3

ErbStG, auch in seiner bis Ende 2008 anzuwendenden, noch auf die §§ 138 ff. BewG verweisenden Fassung).

(3) Die Unterschiede zwischen der Bewertung nach der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG und der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG sind nicht, wie das Bundesministerium der Finanzen geltend macht, deshalb mit dem Gleichheitssatz vereinbar, weil die Bandbreite der nach beiden Bemessungsgrundlagen auftretenden Schwankungen sich in etwa entsprechen. Selbst wenn es zuträfe, dass sich die bei der privatautonomen Vereinbarung der Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG im Einzelfall ergebenden Abweichungen vom gemeinen Wert des Grundstücks innerhalb der Bandbreite der vom Bundesverfassungsgericht bei Anwendung der Bewertungsregeln insbesondere für bebaute (§ 146 BewG) und bis Ende 2006 für unbebaute Grundstücke (§ 145 BewG a.F.) festgestellten willkürlichen Schwankungen (vgl. BVerfGE 117, 1 <48 ff., 57 f.>) und auch der gezielten Unterbewertung für Grundvermögen und land- und forstwirtschaftliches Vermögen hielten, ließe dies die Ungleichbehandlung weder belanglos erscheinen, noch könnte es sie in der Sache rechtfertigen. 80

Zwischen der in einzelnen Fällen möglicherweise breiten Wertestreuung bei der Regelbemessungsgrundlage und der sich bei der Ersatzbemessungsgrundlage durch die Anwendung der §§ 138 ff. BewG ergebenden, ebenfalls erheblichen Wertestreuung besteht kein innerer Zusammenhang. Die Bewertungsschwankungen mögen sich in ihren Ausschlägen innerhalb eines ähnlichen Korridors bewegen. Übereinstimmungen im Einzelfall beruhen jedoch auf Zufall, da beide Bewertungsregeln unterschiedlichen Gesetzmäßigkeiten folgen. Eine normative, die Gleichbehandlung jedenfalls in der Regel gewährleistende Relation zwischen beiden Bemessungsgrundlagen besteht nicht. Vor allem aber gibt es keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass - auf privatautonomer Vereinbarung beruhende - Wertestreuungen bei der Regelbemessungsgrundlage generell zu einer um durchschnittlich etwa 50 % oder 30 % unter dem Verkehrswert liegenden Bewertung von Grundvermögen und zu einer sogar um 90 % unter dem Verkehrswert liegenden Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen führten. Im Vergleich zu den Fällen der Regelbemessungsgrundlage bewegen sich die Fälle der Ersatzbemessungsgrundlage infolge des Bewertungssystems der §§ 138 ff. BewG auf einem signifikant niedrigeren Niveau. 81

(4) Diese Ungleichbehandlung ist auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil es - wie in einigen Stellungnahmen vertreten wird - keine Alternative zu der Er- 82

satzbemessungsgrundlage und damit auch den Bewertungsregeln für Grundvermögen und land- und forstwirtschaftliches Vermögen in den §§ 140 ff. BewG gebe. Kann die für eine Steuer vorgesehene Regelbemessungsgrundlage nicht in allen Fällen herangezogen werden, muss die dann vom Gesetzgeber stattdessen vorgegebene Ersatzbemessungsgrundlage nach Möglichkeit annähernd gleiche Ergebnisse erzielen (vgl. BVerfGE 123, 1 <20 f.> sowie oben b aa (2)). Dies schließt die Verwendung eines Ersatzmaßstabs aus, der zu grob ungleichen Ergebnissen führt. Es bedarf hier keiner Entscheidung, wo in diesen Fällen die verfassungsrechtliche Grenze noch hinnehmbarer Abweichungen zwischen Regel- und Ersatzbemessungsgrundlage liegt. Denn der hier verwendete Ersatzmaßstab ist offensichtlich nicht alternativlos, wie das für erbschaftsteuerliche Zwecke im Anschluss an den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1) eingeführte Grundbesitzbewertungssystem der §§ 157 ff. BewG belegt. Dieses kommt dem Verkehrswert jedenfalls deutlich näher als die für die Grunderwerbsteuer geltenden Bewertungsregeln (zu der infolge des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 - BVerfGE 117, 1 - vom Gesetzgeber angestrebten Orientierung am gemeinen Wert vgl. BTDrucks 16/7918, S. 40 f., 44 f.; vgl. ferner §§ 162, 167, 177 BewG).

c) Der Gesetzgeber hat mit Wirkung vom 1. Januar 2007 Änderungen in den Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG vorgenommen, die unter anderem für unbebaute Grundstücke (§ 145 BewG) die bis dahin bestehenden Unzulänglichkeiten im Bewertungssystem für diese Grundbesitzart insofern beseitigten, als sie ihre Ursache in dem nunmehr aufgegebenen Rückbezug auf die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 hatten. An der verfassungsrechtlichen Gesamtbewertung der Ungleichbehandlung zwischen Regel- und Ersatzbemessungsgrundlage ändert dies im Ergebnis allerdings nichts. Auch in dem von dieser Mängelkorrektur erfassten Zeitraum ab 2007 bleibt der Gleichheitsverstoß durch die Ersatzbemessungsgrundlage bestehen. Wenn auch die willkürlichen Wertschwankungen, die bei unbebauten Grundstücken durch die bis dahin geltende Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 hervorgerufen wurden (vgl. BVerfGE 117, 1 <57 f.>), durch die Neuregelung beseitigt sein mögen, bleibt es dessen ungeachtet im Übrigen bei den festgestellten zentralen Divergenzen zwischen der Regel- und der Ersatzbemessungsgrundlage insbesondere im Hinblick auf die generelle Unterbewertung von Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen.

83

2. Die strukturelle Unterbewertung von Grundbesitz nach den §§ 138 ff. BewG 84 führt auch - wie vom Bundesfinanzhof in den Vordergrund seiner Vorlagen gestellt - im Vergleich der Bewertung der einzelnen Grundvermögensarten untereinander zu mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren Ungleichbehandlungen, da sie gemessen am Verkehrswert als Vergleichsgröße ohne hinreichenden Rechtfertigungsgrund erheblich voneinander abweichen. Entsprechendes gilt für den Binnenvergleich innerhalb der einzelnen Vermögensarten, sofern die Bewertung nach den §§ 138 ff. BewG zu willkürlichen Schwankungen führt (oben 1 a bb (2) (a)). Dies braucht hier indessen nicht mehr näher ausgeführt zu werden, da die Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG bereits wegen der gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Ungleichbehandlung mit den Anwendungsfällen der Regelbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG feststeht (oben 1).

#### IV.

1. Der festgestellte Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG erfasst § 8 Abs. 2 GrEStG 85 in all seinen Fassungen, seit die grunderwerbsteuerliche Ersatzbemessungsgrundlage auf die Bewertungsvorschriften der §§ 138 ff. BewG verweist. Das war ab dem 1. Januar 1997 der Fall und gilt auch für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2007 bis heute (oben III 1 c).

Die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG ist auf die Regelung über die Ersatz- 86 bemessungsgrundlage beschränkt. Die Tarifnorm des § 11 Abs. 1 GrEStG wird davon nicht erfasst. Die Unanwendbarkeit der Ersatzbemessungsgrundlage steht der Steuererhebung nach einer einheitlichen Tarifnorm (vgl. § 11 Abs. 1 GrEStG und die länderspezifischen Grunderwerbsteuersätze) in den Fällen der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG nicht entgegen. Die nach der Ersatzbemessungsgrundlage zu bewertenden Fälle sind den Angaben des Bundesministeriums der Finanzen in diesem Verfahren zufolge weder nach ihrer Zahl noch nach ihrem finanziellen Gewicht so bedeutend, dass bei einem vorübergehenden Verzicht hierauf die Erhebung der Grunderwerbsteuer nach Maßgabe der Regelbemessungsgrundlage daneben als gleichheitswidrig ausschiede (zu diesem - hier für § 11 GrEStG verneinten - Schluss auf die Gesamtverfassungswidrigkeit der Steuertarifnorm des § 19 ErbStG vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 283 f.), zumal der Gesetzgeber in erheblichem Umfang zur rückwirkenden Korrektur der gleichheitswidrigen Ersatzbemessungsgrundlage verpflichtet ist (unten 2).

2. Die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG durch § 8 Abs. 2 GrEStG führt nicht zur Nichtigkeit dieser Norm, sondern zur Feststellung ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz. Die Fortgeltung von § 8 Abs. 2 GrEStG wird lediglich bis zum 31. Dezember 2008 angeordnet. Für die Zeit danach bleibt es bei dessen Unanwendbarkeit; der Gesetzgeber hat indes bis zum 30. Juni 2016 eine Neuregelung rückwirkend zum 1. Januar 2009 zu beschließen. 87

a) Die bloße Unvereinbarkeitserklärung einer verfassungswidrigen Norm ist regelmäßig geboten, wenn der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den Verfassungsverstoß zu beseitigen. Das ist grundsätzlich bei Verletzungen des Gleichheitssatzes der Fall. Stellt das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit einer Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG fest, folgt daraus in der Regel die Verpflichtung des Gesetzgebers, rückwirkend, bezogen auf den in der gerichtlichen Feststellung genannten Zeitpunkt, die Rechtslage verfassungsgemäß umzugestalten. Hierzu kann das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber eine Frist setzen. Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden, laufende Verfahren sind auszusetzen (vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 286 m.w.N.). 88

Aus besonderem Grund, namentlich im Interesse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung, hat das Bundesverfassungsgericht allerdings wiederholt die weitere Anwendbarkeit verfassungswidriger Normen für gerechtfertigt erklärt und dem Gesetzgeber eine Frist eingeräumt, um binnen angemessener Zeit verfassungsgemäße Regelungen zu erlassen (vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 287 m.w.N.). 89

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen führt der Gleichheitsverstoß durch § 8 Abs. 2 GrEStG auch hier lediglich zur Feststellung der Unvereinbarkeit dieser Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG. 90

Allerdings ist die Fortgeltung des § 8 Abs. 2 GrEStG vom Beginn der Unvereinbarkeitsfeststellung zum 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2008 geboten, ohne dass der Gesetzgeber verpflichtet wäre, auch für diesen Zeitraum rückwirkend eine verfassungsgemäße Ersatzbemessungsgrundlage zu schaffen. Eine auch diesen Zeitraum erfassende Unvereinbarkeitswirkung dürfte weitgehend bedeutungslos bleiben, da die meisten Grunderwerbsteuerfestsetzungen aus diesem Zeitraum bestands- oder rechtskräftig abgeschlossen sein werden. Selbst die 91

Steuerpflichtigen noch offener Fälle werden durch die Anordnung der Weitergeltung der beanstandeten Ersatzbemessungsgrundlage im Ergebnis aller Voraussicht nach nicht belastet. Denn die Geltung der Unvereinbarkeitserklärung auch für diesen Zeitraum verbunden mit einer Verpflichtung des Gesetzgebers zur rückwirkenden Neuregelung würde angesichts der festgestellten Mängel höchstwahrscheinlich zu einer Höherbewertung des Grundbesitzes führen, vor deren nachteiligen Folgen die Steuerpflichtigen durch den Vertrauensschutz gewährenden § 176 AO geschützt wären. Zudem könnte eine hinter den 1. Januar 2009 zurückgreifende Unvereinbarkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG als Wertungswiderspruch zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1) verstanden werden. Nach dieser Entscheidung durften Gesetzgeber, Verwaltung und Steuerschuldner davon ausgehen, dass die §§ 138 ff. BewG noch - wie vom Bundesverfassungsgericht darin ausdrücklich angeordnet - bis zum 31. Dezember 2008 fortgelten. Diese Weitergeltungsanordnung betraf zwar die Bewertungsregeln nur im Anwendungszusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Es handelte sich dabei aber um eben jene §§ 138 ff. BewG, die hier Grundlage der Grunderwerbsteuerbemessung in den Fällen der Ersatzbemessungsgrundlage sind. Dabei treten die nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts aus diesen Vorschriften für das Erbschaftsteuerrecht folgenden Bewertungsungleichheiten auch für den Bereich der Grunderwerbsteuer auf und lassen sich auch hier verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen. Erst ab dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 standen die darin beanstandeten Bewertungsmängel der §§ 138 ff. BewG eindeutig fest. Vor diesem Hintergrund und mit Rücksicht auf die geringe praktische Bedeutung einer Korrektur des § 8 Abs. 2 GrEStG für den fraglichen Zeitraum verbunden mit andernfalls damit einhergehenden Rückabwicklungsschwierigkeiten besteht keine Notwendigkeit, hier von dem Zeitpunkt der Weitergeltungsanordnung im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, 1 <2, 70>) abzuweichen.

Ab dem 1. Januar 2009 bleibt es hingegen bei der Unanwendbarkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG als Regelfolge des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Für eine Weitergeltungsanordnung während dieses Zeitraums bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber besteht keine Rechtfertigung. Gesetzgeber, Verwaltung und Steuerpflichtigen musste nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 klar sein, dass die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG zu erheblichen Ungleichheiten führen, die mit großer Wahrscheinlichkeit auch die Grunderwerbsteuerbemessung betreffen würden. Bereits dies steht einer Fortgel-

tungsanordnung über den 31. Dezember 2008 hinaus entgegen. Insbesondere liegen aber auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Nichterhebbarkeit der Grunderwerbsteuer bis zu einer Neuregelung in dem eher geringen Anteil der nach der Ersatzbemessungsgrundlage festzusetzenden Fälle zu einer nennenswerten Gefahr für eine verlässliche Finanz- und Haushaltsplanung der Länder werden könnte. Die Steuerschuldner können sich darauf einstellen, dass sie nach der Neuregelung für die seit dem 1. Januar 2009 getätigten grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgänge aller Voraussicht nach - soweit nach geltendem Recht zulässig (vgl. insbesondere § 176 AO) - herangezogen bleiben. Für die Steuerverwaltung entstehen keine unverhältnismäßigen Erschwernisse dadurch, dass sie die während dieses Zeitraums angefallenen und nach Ergehen dieses Beschlusses noch anfallenden Steuervorgänge nach der neu zu schaffenden Ersatzbemessungsgrundlage nachträglich abzuwickeln haben wird.

Kirchhof

Gaier

Eichberger

Schluckebier

Masing

Paulus

Baer

Britz