

「遺產稅與平等原則」判決

BVerfGE 117, 1

德國聯邦憲法法院第一庭2006年11月7日判決

- 1 BvL 10/02 -

張桐銳 高文琦 譯

要目

裁判要旨

案由

裁判主文

理由

- A. 憲法訴願之標的
 - I. 遺產與贈與稅課稅客體之估價規定
 - II. 本案事實
 - III. 聯邦財稅法院之聲請釋憲理由
 - IV. 相關機關團體之意見
- B. 本件聲請程序合法
 - I. 聲請釋憲之必要性
 - II. 違憲性之確信
- C. 遺產與贈與稅法第19條第1項抵觸基本法第3條第1項之平等原則
 - I. 遺產稅之課徵與平等原則
 - II. 課稅客體之估價與租稅負擔平

等

III. 遺產與贈與稅法所規定之統一稅率違反平等原則

D. 違憲宣告方式

I. 單純違憲宣告

II. 違憲宣告之效力

關鍵詞

遺產與贈與稅法(das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz)

平等原則(der allgemeine Gleichheitssatz)

估價法(das Bewertungsgesetz)

租稅正義原則(der Grundsatz der

Steuergerechtigkeit)

交易價值(Verkehrswert)

扣除額(Bewertungsabschläge)

免稅額(Freibeträge)

類型化(Typisierung)

定額化(Pauschalierung)

租稅決算值(Steuerbilanzwerte)

裁判要旨

1.遺產與贈與稅法第19條第1項所課徵之遺產稅，係以統一之稅率適用於所得之價值，此與基本法之規定不符，因為遺產稅之課徵繫於所得之租稅價值，而對於重要之財產標的類別（營業財產、不動產、資合公司之股份，以及農林牧業），其租稅價值之調查估定，無法滿足基本法第3條第1項平等原則之要求。

2.a)於調查遺產稅之衡量基礎時，對繼承開始時之財產估價，因現行之遺產稅法，立法者對於因繼承或贈與而增益之財產，必須予以課稅，因此統一以一般價值(gemeiner Wert)作為具決定性的估價指標。而估價方法必須保障對所有的財產標的之估價，能夠趨近於一般價值。

b)在其它用以確定租稅負擔之進一步估價步驟中，立法者得以如此所調查出之所得價值為基礎，並且例如得以目標明確且規範清楚之租稅上優惠規定，來安排其引導目的。

案 由

在遺產與贈與稅法第19條第1項，連帶同法第10條第1項第1句及第2句，同法第12條，連帶與上述條文相關之估價法(Bewertungsgesetz)，以及於1996年1月1日開始生效之新修正遺

產與贈與稅法，其第13a條與19a條，是否違反基本法第3條第1項之憲法審查程序中，-聯邦財政法院2002年5月22日停止訴訟與聲請違憲審查裁定（II R 61 / 99）-，聯邦憲法法院-第一庭-在主席Papier、法官Steiner、法官 Hohmann-Dennhardt、Bryde、Gaier、Eichberger、Schluckebier之參與下，於2006年11月7日判決。

裁判主文

1.1974年4月17日之遺產與贈與稅法第19條第1項（聯邦法律公報 I 第933頁），於其1997年2月27日公布之條文（聯邦法律公報 I 第378頁），就其針對依遺產與贈與稅法第10條第1項第1句前段、第2句，以及第12條，連同與同法第12條相關之估價法之規定（1999年2月1日公布之條文，刊於聯邦法律公報 I 第230頁，於2001年12月20日為最後之變更，聯邦法律公報 I 第3794頁），所估價財產之取得，不考慮個別財產之種類，而以統一之稅率加以課稅，與基本法第3條第1項之規定有所不符。

2.目前之法律於新法制定前仍繼續適用，立法者至遲應於2008年12月31日前制定新規定。

理 由

A.憲法訴願之標的

本案聲請判決之標的為遺產與贈與稅法，其所涉及者，為依遺產與贈與稅法第19條第1項，對所有獲取財產之型態皆適用統一之稅率，因對於不同的財產種類未區分其租稅核定基礎，故違反憲法之規定。

I.遺產與贈與稅課稅客體之估價規定

1.依1974年4月17日遺產與贈與稅法（聯邦法律公報I第933頁）第1、3、7、8條，於其1997年2月27日所公布之條文（聯邦法律公報I第378頁）規定，因死亡、生前贈與(Schenkungen unter Lebenden)、目的性財產給與、以及家族基金(Familienstiftung)而有所獲益者，課徵遺產稅及贈與稅。依同法第10條第1項第1句，除可獲得免稅之利益外，任何獲得之利益皆有納稅義務。遺產債務則依同法第10條第5項之規定，原則上是由遺產中扣除的（參照BVerfGE 93, 165<167>）。

遺產與贈與稅法第19條第1項，並未區分遺產或贈與係由何種財產形式而構成，而對於所有具納稅義務之利得，皆依其取得之價值，以累進、依親等關係遠近分為三個層級，以所得之百分比作為稅率而統一地課徵稅賦。

2.而為藉由訂定稅率之方式，而收到所課徵之租稅金額，必須將應稅之財產標的以一定之金額表示。對於

無法以金錢數額呈現之課稅客體，因而有必要藉由估價的方法將其換算成金錢價值，以獲得租稅債務之課稅基礎。遺產與贈與稅法第12條第1項規定，財產之估價，除第12條第2項至第6項之特別規定外，應依1991年2月1日之公布之估價法（聯邦法律公報I第230頁）之規定為之。

個別財產之標的，其價值於遺產稅法中是不統一的，而是依不同的方式予以估算核定。透過遺產與贈與稅法第12條之指示，應適用之估價法第9條第1項，以一般價值(gemeiner Wert)為通常情形，亦即以交易價值(Verkehrswert)為準。估價法第9條第2項第1句定有價格標準，此乃於通常之商業交易，依經濟商品之特性於移轉之過程中所得之金額。除此之外，一般價值尚有以修正及類型化之形式出現，如條文中所稱之部分價值（估價法第10條）、市場價值（估價法第11條第1項）、撤銷價格（估價法第11條第4項）、名義價值（估價法第12條第1項）、買回價值（估價法第12條第4項）、年度價值（估價法第13條以下）或是持分價值（估價法第11條第2項）。於估價國內之不動產時，於一些特別的部分領域適用收益價值程序(Ertragswertverfahren)，用以確定所稱之不動產價值（參照遺產與贈與稅法第12條第3項，連帶估價法第138條第3項）。農林牧業之收益價值，則

依其收益價值定之（參照估價法第142條）。除此之外，於估價營業財產時，遺產稅法也使用租稅決算值（Steuerbilanzwert）之模式（參照遺產與贈與稅法第12第5項第2句，連同估價法第109條第1項）。

3.對於法官聲請釋憲問題關係重大之財產標的類型，分別適用以下有關調查課稅基礎之規定、稅率之特別規定、以及租稅債務清償期之寬限。

a)營業財產

aa)不同於估價法第2條第1項第2句所定之全體估價原則，營業財產之估價，依遺產與贈與稅法第12條第5項及其相關之估價規定，並非作為經濟上的總體單位而受估價，毋寧係將包含於其中的經濟財貨個別地調查確定、加總，並且最後減去其債務而得（參照估價法第98a條第1句）。在此，個別之價值並不是個別部分之價值，即全部企業之取得者於全體價格之範圍內對個別經濟財貨所投入之價額（參照估價法第10條第2項），因為依據1992年2月25日公布（聯邦法律公報I第297頁）為減輕家庭負擔，以及改善投資與工作職位環境之法律（租稅變更法 Steueränderungsgesetz 1992），立法者於估價法第109條第1項中，採取了廣泛的租稅決算價值，但企業之土地、有價證券、對資合公司及外國營業財產之持分與受益憑證（Genussscheine）為例外之情形（

對此請參照遺產與贈與稅法第12條第5項第1句及第3句，以及Seer, Stuw 1997, 第283頁<293>）。另外，不適用資產負債表決算之企業當然也屬此例外情形，因為對於耗損之固定資產，其課稅價值之衡量，以及其依照資產負債表所得出之應稅價值，係規定於估價法第109條第2項之中。

bb)同樣地，透過1992年之租稅修正法，遺產與贈與稅法第28條之規定也可以適用到營業財產。在此之前，只有農林牧業經濟之財產，於為維持營業之必要範圍內，有權申請遺產稅債務之延展（最長7年），於因死亡而獲得之財產，且可額外減免利息（參照遺產與贈與稅法第28條第1項第2句後段）。根據1996年10月11日之年度稅法（Jahressteuergesetz，聯邦法律公報I第1250頁），最長之延展期限為10年。

cc)依據1993年9月13日之為改善租稅條件確保德國在歐洲境內市場之經濟地位法（Standortsicherungsgesetz- StandOG-，聯邦法律公報I第1569頁），立法者以50萬馬克作為免稅額（自2002年1月1日起為25萬6千歐元；2004年1月1日起為22萬5千歐元，參照遺產與贈與稅法第13條第2a項第2句當時之條文；目前為同法第13a條第1項）。根據此項規定，立法者將因繼承或透過先取繼承（vorweggenommene Erbfolge，自2001年12月23

日起，一般係透過生前贈與；參照2001年12月20日之租稅變更法第16條，聯邦法律公報 I 第3794頁)而取得之營業財產，其移轉於此限度內不予課稅。此項金額對於生前贈與之情形，不能於10年之閉鎖期間(Sperrfrist)內重複使用(參照遺產與贈與稅法第13條第2a項第2句當時之條文；目前為同法第13a條第1項第2句)。此外，此項金額還限制了5年的保持期限，若於此期限內結束營業或將受優惠之財產移轉他人，應補繳稅金(參照遺產與贈與稅法第13條第2a項第3句及第4句當時之條文；目前為同法第13a條第5項)。

dd)最後，立法者依據1996年12月20日之年度稅法(聯邦法律公報 I 第2049條)，在扣除了免稅額之後，就剩餘之營業財產，規定予以40%(自2004年1月1日起35%)的估價減免(參照遺產與贈與稅法第13a條第2項)。於不主張適用免稅之情形，例如因為贈與人生前移轉時未為主張，或是移轉之進行係於10年之閉鎖之期間為之者，對於「第一個」25萬6千歐元，也可適用上述之減免(參照Meinke, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 13a Rn. 13.)。如同免稅額之規定，估價減免亦有5年期間之規定，不符規定者應補繳稅金，但在此並沒有禁止10年移轉之閉鎖規定。

同時，立法者於遺產與贈與稅法

第19條定有稅率限制，原本營業財產之取得者依第15條第1項與第1a項之規定，應以較不利之稅率級距II及III課稅，於遺產稅之情形則適用稅率級距I。

b)不動產

依1995年聯邦憲法法院對財產以及對遺產稅之判決，現行法放棄了對不動產於遺產與贈與課稅時採統一性之估價標準。在此牽涉到的是價值比例(Wertverhältnis)之基準如何適用，並以此而對整體土地之預先估價(Vorratsbewertung)。原先西德所適用的是1964年1月1日之基準，而東德則為1935年1月1日之基準。對於其上無建物之土地(unbebaute Grundstücke)主要是適用一般價值；而對於有建物之土地，原則上依個別土地之特性，而以不同的方法確定其收益之價值。

而依照新的法律規定，土地之課稅值不能依「預估」(auf Vorrat)之方式核定，而必須依需求之情況(Bedarfsfall)決定(需求估價，估價法第138條第5項第1句)。按照遺產與贈與稅法第12條第3項、估價法第138條第3項第1句、第145條至150條之規定，土地之課稅值不以統一之方法，而是依個別土地之種類，以不同的方法調查核定。

aa)無建物之土地

按照估價法第145條第3項第1句

，無建物之土地，其課稅值係由當地之鑑定委員會(Gutachterausschuß)依建築法典之規定所估定之標準地價(Bodenrichtwert)，乘以80%而得(建設法典第196條)，在此情形下，按照估價法第138條第1項第2句、第4項、145條第3項第2句，直至2006年底，皆以1996年1月1日所定之價值比例作為衡量評據。土地基準價值是一種平均的區段地價(Lagewert)，係對於區域內本質上相同之區段以及相同之利用狀況劃分而得(參照Kreutziger/Schafner, BewG, 2002, § 145 Rn. 9)。納稅義務人依估價法第145條第3項第3句之開放補充條款(Öffnungsklausel)，得證明其土地之一般價值，較估價法第145條第3項第1句所得出之價值為低。

bb)有建物之土地

有建物在其上之土地，其價值之計算，依估價法第146條第2項第1句，以實際平均租金(不計水電等雜項，參照第2項第3句)，-若無此租金，則以通常租金為準-，乘以12.5倍之年度價值(估價法第146條第3項)。因屋齡之年限而減損建物之價值，其計算為上述價值乘以每年0.5%，最多為25%為限，於課稅時予以扣除(細節參照估價法第146條第4項)。於一戶一幢房屋或兩戶一幢房屋之情形，其應稅額較一般情形多20%(估價法第146條第5項)。

若依此條文規定而得出之應稅額，低於單純土地之價值，即按照估價法第145條第3項所指之無建物之土地價值時，則該土地價值依估價法146條第6項之規定，為土地之價值(即所謂最低價值)。相反地，納稅義務人透過估價法第146條第7項之開放補充條款，得證明其一般價值較土地之價值為低。

cc)對有建物之土地之特別估價

若對於有建物在其上，而非出租之土地，無法查明其通常之租金時，此時不同於收益價值模式(Ertragswertverfahren)，而依估價法第147條第1項第1句之規定，適用所謂的租稅決算模式(Steuerbilanzverfahren)。尤其是針對實施特定完工程序(Fertigungsverfahren)之附建物土地、具特殊用途或是有特定技術性之建築、或是該土地之特性，在聯邦德國境內甚難出租，並且對於區域性之市場沒有通常之租金可供調查時，皆適用上述之租稅決算模式。

不動產之價值，其總額之計算係以土地之價值加上建物之價值定之。土地部分一如無建物之土地，依估價法第145條按土地基準價值定之，而總額扣除則由20%調為30%(估價法第147條第2項第1句)。建物價值依估價法第147條第2項第2句之規定，按照收益稅之估價模式定之。因此決算人應估算租稅決算價值；以收入-盈

餘計算獲利時估算剩餘之帳面價值；私人財產應扣除折舊之後估算進貨成本或是製造成本。不過在此並沒有規定可以提出證明，證明有一較低之一般價值，而僅對於土地部分依估價法第145條第3項第3句，有開放補充條款之適用。

dd) 地上權 (Erbbaurecht)

依估價法第148條第1項第1句，設定地上權負擔之土地，其價值係以契約所定，以每年課稅時點應繳之租金乘以18.6倍而得。地上權之存續期間，其時間長短並不重要，地上權之租金是否依土地之交易價值而調整，不管高於或低於市價，也同樣並不重要（參照 Albrecht, DStR 1998, S. 147<148>）。若依契約之約定，於租稅產生之時點（遺產與贈與稅法第9條）毋庸支付租金，則不動產之價值為零。

地上權之價值，與房屋不動產之課稅價值有直接關係，應適用估價法第145條第3項、第146條、第147條時所得出之金額，扣除依同法第148條第1項第1句，設定地上權之土地價值而得（估價法第148條第1項第2句）。法條中並沒有規定，設定負擔之土地或地上權之權利人，可證明其土地或地上權之一般價值，較上述方法所得出之金額為低，而適用較低之價值。

ee) 建造中之土地

最後，對於建造中之土地，有關

其價值之計算，於該法第149條有特別之估價規定。只要在土地上之某一幢建物或許多建物尚未達可完工之階段，則此一無建物土地或建造中之土地之價值（依估價法第145條第3項、第146及第147條估定），其計算應加計尚未完工之建物價值，或依其完工之程度，加計已部分完工之建物價值（細節參照估價法第149條第1項第3句及第4句）。

c) 資合公司之持分 (Anteile an Kapitalgesellschaften)

aa) 對資合公司持分之估價，按照立法者之意思，應係指向一般價值。估價法第11條定有三種方式，以固定之次序依序確定其一般之價值。對於有票券面額之持分，依估價法第11條第1項之規定，依交易之市價（Kurswert）定其價值。對於沒有在交易市場交易的持分，其一般價值之計算，應由課稅基準日（Bestimmungstichtag）回溯一年內，其持分出售之價格決定之（估價法第11條第2項第2句第1款）。若仍無法以此得出結果，則依同法第11條第2項第2句第2款之規定，考量資合公司之財產與收益狀況而估算之，在此，財產之調查估算，應適用前述營業財產之原則方法（遺產與贈與稅法第12條第2項第2句、第5項第2句）。於此情形，也接受同法第109條所定對租稅決算與收益稅價值模式之認定，畢竟對此之估算已

隱含收益之成分，故營業或公司之價值，依法律明文之表示，不再計入財產價值（遺產與贈與稅法第12條第2項第3句）。

一般價值的估算方法是在實務上最常使用的估價模式，因為有限公司（Gesellschaft mit beschränkter Haftung）的數量，已經數倍於上市之股份有限公司（Aktiengesellschaft），並且有限公司持分之價值，很少是因出售持分而得。（參照 Moench, Erbschaftund Schenkungsteuer, Stand Mai 2006, § 12 ErbStG, Abschnitt II. 4Rn. 5.）

bb)對國內公司之持分，依上述三種方式之一所查得之一般價值，在某些情形下也依遺產與贈與稅法第13a條及19a條之規定，享有營業財產之優惠，此項優惠即與事物有關之免稅額(sachbezogener Freibetrag)、估價減免以及稅率限制。但其前提條件，依同法第13a條第4項第3款及第19a條第2項第1句第3款，被繼承人或贈與人於構成租稅義務時，其對公司之登記資本，必須直接擁有超過四分之一以上。對於繼承人所得之持分，不論其移轉之範圍或是數量之多寡，則無關緊要（參照 Moench/Weinmann, Erbschaftund Schenkungssteuer, a.a.O., § 13a Rn. 42; Jülicher, in: Troll/ Gebel/ Jülicher, ErbStG, Stand März 2006, § 13a Rn. 235; Christoffel, in: Christoffel/ Geckle/Pahlke, ErbStG, 1998, § 13a Rn.

75.）。

d)農林牧業之財產

aa)屬農林牧業之財產者，謂所有供農林牧業長期營業之經濟性財貨（估價法第140條第1項第1句，連同第33條第1項第1句）。特別是指土地、供居住或生產營利之建築物、供長期營業之固定性營業工具、以及正常之存貨，用以支應經常性的，特定的營業工具之使用或銷售，但不包括金錢等支付工具、金錢債權、社員股金、有價證券、金錢債務、超過正常營業所需之超額存貨，與超出特定界限之飼養動物、以及與此有關之經濟財貨。

對於居住部分（其概念參照估價法第141條第4項，第34條第3項）、營業住所（估價法第141條第3項）與營業部分（估價法第141條第2項、第34條第2項），其構成農林牧業土地價值之部分，應查明其個別價值。（估價法第144條）

依估價法第143條第1項，有關農林牧業營業住所（Betriebswohnung）之價值，以及部分住所之價值，於不動產之情形適用對房屋之估價（估價法第146條至150條）。與此不同的是，按照估價法第143條第2項有關適用146條第6項最低估價之情形，最高僅以建造面積5倍為計算基礎。依估價法第143條第3項，若營業住所或是居住之部分與農場有空間上之相連部分

，則其價值可扣除15%。

營業部分之價值，應適用估價法第142條，以收益價值決定之。此一收益價值依農林牧業最重要之利用或是部分利用，原則上以類型標準化以及法定之收益價值為準（細節請參照估價法第142條第2項第1至第6款），所有其它可供農業利用之經濟財貨也計入僅由土地所得之收益，而不考慮個別情形之價值，特別是對動物而畜養而沒有超過估價法第51條之情形。

按照估價法第142條第3項第1句，納稅義務人可以申請依個別營利之部分核算價值，而非以固定的收益價值方式設算。依同法第142條第1項第1句及第2句，連帶同法第36條第2項，所謂收益價值，係以長期獲得之純利乘以18.6倍計算之；而個別收益價值則以各個單獨可收益之營利為計算基礎（參照Moench, Erbschaft- und Schenkungssteuer, a.a.O., § 12 Abschnitt II. 2 Rn. 26; 參照Engel所著查核模型，載於Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Stand Dezember 2005, 第96章 Rn. 66f.）。

bb)除此之外，農林牧業之營利所得，適用前述與營業財產有關之與事物有關之免稅額、估價減免、稅率限制、以及清償期延展之規定（遺產與贈與稅法第13a條、第19a條和第28條）。但與營業財產之處理不同，於主張第13a條之優惠時，依遺產與贈

與稅法第10條第6項第5句，有減少債務扣除之規定。該規定僅於一定之關係下方能主張，即財產適用第13a條所估算之價值，與適用該法前之價值相符。納稅義務人如按照遺產與贈與稅法第13a條第6項，放棄第13a條之免稅規定，則仍可享有債務扣除之優惠。

4.自1990年以來，每年遺產稅與贈與稅之稅收總額，約15億歐元（至1993年止），90年代中期（1996與1997），約20億歐元，2000年左右（1999到2002年），約30億歐元，2004年則上升到43億歐元。1997年，遺產與贈與稅佔整體稅收在0.5%以下，2004年持續上升到約略少於1%。2005年稍為下降到不足41億歐元。儘管在總體稅收上的比重上微不足道，但遺產與贈與稅作為一種地方稅，對於各邦之財政營收具有相當的重要性。2005年約佔各邦總體稅收比重的20%（參照聯邦財政部國庫依稅收種類所作之稅收圖表，下載自www.bundesfinanzministerium.de）。

II. 本案事實

當事人於前審訴訟中所爭執者，係在因死亡而取得之情形，對於房屋所有權之產權移轉請求權應如何估價之問題。

原告係1997年7月23日死亡之被繼承人之姪女，及其唯一繼承人，被繼承人於1994年底，以343,000馬克

之價格購買一尚在建造中之房屋。該房屋在契約締結之後完工，並且移轉予被繼承人。當被繼承人於1996年底將買賣價金完全清償，於1997年6月初公證。1997年7月中，向地政事務所申請土地登記簿之所有權變更。1997年8月初，在被繼承人死亡後不久，於土地登記簿中被登記為所有權人。除有關房屋之權利外，被繼承人在銀行帳戶中留有134,150馬克之存款，以及退稅請求權673馬克。

被告財稅局(Finanzamt)以1998年7月7日之裁決，核定原告之遺產稅額為74,494馬克。財稅局認定原告所取得之標的並非房屋住宅之所有權，而係對其之取得請求權，因而依買賣價金之名義價值(343,000馬克)作為一般價值而課徵。對於歸屬於遺產之其它金錢債權，財稅局也同樣以名義價值為準。原告針對此項處分提起異議，並要求以所在地稽徵機關(Lagefinanzamt)所核定之不動產價值127,000馬克作為所有權住宅(Eigentumswohnung)之課徵額，因為此一住宅所有權在被繼承人死亡前尚在移轉之中。財稅局以無理由駁回其異議。

財稅法院(Finanzgericht)依原告之請求，調降了遺產稅額，並且以所有權住宅之需求價值作為課稅基準(參照1999年5月10日公布之判決，卷號-9K 317/98，刊於2000年EFG 第1019頁)。財稅法院認為，原告除基

於契約得請求取得所有權住宅之所有權外，也取得了被繼承人與此相當之期待權。而於遺產稅課徵之範圍內，期待權之移轉是原告重要之所得，相反地，請求交付所有權則較不具重要性。

針對財稅法院之判決，財稅局提起上訴，請求駁回原告之訴。據其理由，謂被繼承人於其死亡時尚非為房屋之所有權人，期待權不能與土地所有權同等看待。聯邦財政部依聯邦財稅法院(Bundesfinanzhof)之要求，參加本訴訟。

III. 聯邦財稅法院之聲請釋憲理由

聯邦財稅法院依2002年5月22日之裁定，卷號-II R 61/99-(刊於NJW 2002年第3197頁)，停止訴訟，並依基本法第100條第1項之規定，聲請聯邦憲法法院就以下之問題判決：

是否1996年1月1日之遺產與贈與稅法第19條第1項，及其連帶之第10條第1項第1及第2句、第6項第4句，第12條以及第13a條與第19a條，在此遺產與贈與稅法第12條及其連帶之1996年1月1日之估價法相關條文，因違反基本法第3條第1項之平等原則而違憲。(譯註：以下為聲請釋憲理由)

1. 遺產與贈與稅法中個別之優惠要件，不能單獨觀察，毋寧重要的是，透過遺產與贈與稅法第19條之稅率規定，觀察各條文所開展出來的效果

。第19條定有統一的稅率，只有依照親等遠近以及得利之金額而劃分等級，因此必然對於課稅基礎之查核，導致有違反平等之稅率級距之結果；並且對於適用遺產與贈與稅法之估價法，其規定在許多部分也有違反平等原則之情形。

2.對營業財產之估價，以及在此基本上係依遺產與贈與稅法第12條第5項所定之租稅決算價值模式，其有違憲之虞，更是明顯。相對於其它財產種類，上述條文將導致有特別優惠之情形，而違反基本法第3條第1項之規定。立法者之課稅決定，即對於因發生繼承而依獲益者之給付能力予以課稅，並不合理。因營利收益稅之計算基準，通常不能反映經濟財貨之真正價值，而只是適用買賣法與稅法扣除規定之結果。此外，採用租稅決算價值模式，產生了偶然的、不可控制的、以及恣意的優惠效果，因為被減免的額度係繫於企業之靜態準備金之多寡。尤其是收益大的企業將由此獲得更大的利益，因為他們可以廣泛地使用決算選擇權（Bilanzierungswahlrecht）或特別扣除額（Sonderabschreibung）。最後，減免的效果也繫於被認列於負債欄中，依遺產與贈與稅法第10條第6項第4句以名義價值計入之債務，如此將導致通常被以交易價值計入的資產，獲得不合比例的補償。

租稅決算價值之計算，無法以移轉之營業財產具有潛在的所得稅收作為合理化的理由，也無法以其作為憲法上允許的定額化（Pauschalierung）或類型化（Typisierung）作為核定稅額之正當化依據。於遺產及贈與稅之課徵，租稅決算價值模式毋寧是一種不適當的工具。

基於租稅決算價值模式之計算，低估企業財產之價值；適用遺產與贈與稅法第13a條第1項第1款可主張與事物有關之免稅額；以及適用同法第13a條第2項之規定有估價扣減之利益，其累計的效果將會導致：較小與中等之營業財產在相當大的程度內可以免於遺產稅之課徵，並且相較於其它財產，較大的營業財產卻僅在極小的範圍內負有租稅負擔。此一總量定額的優惠，無法在憲法上取得正當性的基礎。或許有人認為，遺產稅與贈與稅的課徵，是對企業持續經營典型的危害，但此看法欠缺具體的論點，尤其遺產與贈與稅法並不是針對企業本身，而是針對企業之取得者即可明白。除此之外，遺產與贈與稅法第28條已有延展清償之規定，可供當事人利用，並不會危害企業之營運。總之，對於企業財產之各項優惠措施，於其全體之效果上相當廣泛，已非單以「對企業之保護」（Schutz der Betriebe）即可作為合理之差別基準，而符合基本法之規定。

3.而對於資合公司無票券面額之持分，其估價亦因同樣採取租稅決算價值模式，而與立法者對於租稅負擔之決定不相一致。其餘條文，則就其立法目的，無法明確得知立法者所欲優惠之方向。若可在證券市場交易之持分，或其價值偶然地可在基準日（Stichtag）附近之交易得出者，法律規定其價值之估算應與其交易價值相當，然若無法依上述條件核算價值者，則不生依法律所定採取租稅決算價值，而以交易價值為估算基礎之問題。

然而應再進一步質疑的是，依遺產與贈與稅法第13a條第4項第3款所定之與事物有關之免稅額與估價減免，僅當被繼承或贈與人於公司登記資本(Nennkapital)有超過四分之一之直接持分時方有適用，此項優惠因此繫於被繼承人或贈與人持有股份之多寡，而非如一般繼承或贈與稅之情形，繫於與繼承人或受贈人之關係。除此之外，如同於營業財產之情形，基於無面額持分之估價過低、免稅額、減少價值計算，因此對得利者產生總額的減免效果，在此並無充分的正當理由。

4.於不動產估價之情形，對無建物之土地，其估價模式在憲法上並無疑義，相反地，對於其上有建物之土地，單純地以12.5倍作為統一的收益價值，則可能違反平等處遇之憲法原

則。

對不動產而言，並沒有絕對恰當的市場價值，至多僅有市場價值水準（Marktwertniveau）可言，在不動產市場上可得而確定的價值幅度，可能與計算上的平均值有上下20%之價差，或者也可能更大。在此幅度內的的所有價值，都有可能被視為是土地的一般價值。然而對於估價法第146條以下所稱有建物之土地，其價值在大多數的情形是落於不動產交易市場可得之行情底下，許多案例很明顯地甚至連一半的價值都不到，有些只有平均值的20%至30%。相較於無建物之土地以及其它財產種類，在估價的層次上，立法者對於有建物之土地顯然給予更多優惠。

然而立法者卻欠缺充分的正當化理由，依總額及類型化的收益價值而估算不動產之價值。立法者假定在遺產及贈與之案件中，其所移轉之不動產不能再讓與，但無法證成附建物之土地享有較低之估價，因為一般價值是客觀的價值，重要的僅是在通常交易的過程中，於讓與時可以獲得多少價金（估價法第9條第2項第1句）。不尋常的交易或是個人身分上的關係，按估價法第9條第2項第3句，在此並不予考慮。

不能因為在立法理由書中稱房屋不動產之特性，如較低的交換性、較高的社會義務、承租人保護規定、公

法上負擔、或者是其它土地稅法上額外的不利益，即可以此作為不採用市場價值之理由。上述的負擔會壓低市場交易價格，因土地的取得者會將之列入如何計算買賣價格的因素之中。在立法理由書中稱估價水準會影響租金的高低，但這點也無法作為房屋不動產之取得者，可以享有較低稅賦之理由。

同樣的在立法理由書也舉出財政政策、國民經濟與社會政策的觀點，這些觀點雖然原則上可以正當化對房屋不動產之取得者可享有優惠，但是並沒有落實到被簡化的收益估價中。此外，透過此項收益估價程序，並不能或僅能極少部分達到趨近相同租稅水準的目的，以致於附建物之土地取得者被課以負擔，或是享有優惠，有著極大的差異。在人口稠密地區，實施收益估價模式之結果，對於有建物與無建物之單純土地之間，並沒有很大的差異；因為對於有建物之土地而言，其價值甚低，甚至連估價法第146條第6項，及連帶之同法第145條第3項所定之最低價值都不到（即所謂最低價值區）。

依估價法第146條所為之土地估價，於大多數之情形中被嚴重低估，大多低於市價的40%，有些甚至更低。先前聯邦憲法法院對於房屋不動產所享有之優惠，已於1995年6月2日之判決（BVerfGE 93, 165）中表示與憲

法之意旨不符，但此情形於重要的部分領域仍依舊不曾改變。

5.對農林牧業之財產估價，聯邦憲法法院給予市價10%的有利條件，然而卻沒有以與事物有關免稅額（sachbezogener Freibetrag）以及估價減免而給予超出此項範圍之其它優惠，因為幾乎所有取得農林牧業財產者，都將因而免除遺產稅之課徵。此外，若法律無規定，於合乎實際情況之財產讓與應依市價課稅，則此為違憲之超額優惠（Begünstigungsüberhang）。

6.再者，此亦違反立法者前後一致地貫徹其設定負擔之誠命，亦即，儘管人合公司（Personengesellschaft）所持有之財產並非營業財產，但依遺產與贈與稅法第13a條第4項第1款所定之免稅額以及估價減免，對之亦應有所適用。而在一般常見的實務上，此項鉅大的利益經常被利用。

7.最後，由於經評定的債務，與市價衡量相差無幾，因而此一被低估的財產於估價時即產生很大的優惠效果，導致無法以比較價值的方式進行結算。同樣地，當取得者應履行遺贈請求權或應承擔部分義務，而此權利義務通常係依票面價值估算時，也可見此財產之取得，受到租稅的優惠。

8.上述規範之違憲性，無法透過合憲的解釋予以避免，法條之文意相當明確而不存在有解釋的空間。

對於本案爭議案件之裁判，取決

於遺產與贈與稅法第19條第1項之效力，若此條文合於憲法，則訴訟應予駁回，而原告所獲得之法律地位（所有權移轉請求權、期待權），則依遺產與贈與稅法第12條第1項，連帶估價法第9條第1項之規定，應按照一般價值予以估價。聯邦財稅法院於其判決中並不適用遺產與贈與稅法第12條第3項之規定，將房屋不動產依估價法第138條以下之規定予以估價。由於聯邦財稅法院在早期的判決中，見解相互歧異，而無法對現在類似的案件，對買受人或出賣人提供恰當的答案，所以聯邦財稅法院放棄了這些裁判見解，因為它們僅是將課稅的結果，推到一個尚未結算的交易時點。但是這樣的推移並無法排除因租稅價值與一般價值適用不同的估價標準而生的估價矛盾，反而只是予以轉移，並且帶來新的困難與界定的難題。

相反地，若遺產與贈與稅法第19條第1項違憲，則聯邦憲法法院應以判決決定本案訴訟全部有理由，或是依財稅法院程序法(FGO)第74條之規定，擱置原判決，直到立法者重新制定稅率為止，此項判決不同於對法效力的判斷，而是另一項判決。

IV. 相關機關團體之意見

代表聯邦政府之聯邦財政部、納稅人聯盟、德國房屋、住宅與土地所有人中央聯合會、德國不動產協會、德國工業總會、德國工業與商業行會

、德國手工業中央聯合會、德國農人聯合會、以及前審原告，對本案皆以書面陳述意見。除德國不動產協會及德國農人聯合會外，其他皆認為本案之聲請為不合法，且無理由，但前審原告認為本案之聲請並非無理由，並促請憲法法院為警告性裁判(Apellentscheidung)，要求依憲法之規定適用遺產與贈與稅法以及重新規範遺產與贈與稅法。此外，在柏林之德國經濟研究所、在埃森(Essen)之萊茵-西法蘭經濟研究所、以及哈勒(Halle)之經濟研究所皆表達其意見。

1. 聯邦財政部認為本案之聲請為不合法，因為聲請之結果與所欲判決之具體案件幾乎完全無關，並且原審訴訟中重要規範的解釋，也可能與財稅法院所為之解釋相同。又本案之聲請為無理由，因為現行法對營業財產以及農林牧業財產之處理，係依據1995年聯邦憲法法院判決對遺產與贈與稅法所設定之條件為之。對於房屋不動產，有許多的專業討論顯示，即使嘗試以新的法規規範估價程序，爭議不必然就會減少。此外，房屋不動產之價值，非是全國一致性之發展，因而亦無法予以全面性的優惠。鑑於全球競爭力的考量，立法者可以自由地創造投資誘因。

2. 納稅人聯盟認為本案之聲請為不合法，因為即使肯認其違憲性，但

新的規定也不會使原告享有較低的租稅負擔，另外，現行受批判的法律條文是合憲的，且其依此而建立對房屋不動產之估價，係合乎1995年聯邦憲法法院對遺產稅所為之判決要旨，因為係以目前之價值為準。取得房屋不動產時，因不動產之管理與維護成本支出、不動產利用在時間上的侷限、估價的風險、以及不動產資產之公益負擔不斷增加的情形下，也限制了房屋不動產的經濟作用能力。在實務上尤其對單戶與雙戶家庭房屋，以及住宅所有權之使用，有顯著的影響，此外，並不存在其它的估價方式可以同時滿足聯邦財稅法院之要求，並且合乎憲法意旨。與聯邦財稅法院之見解不同，納稅人聯盟認為，遺產稅賦可能基於遺產稅之轉嫁而直接影響租金水準，或是因為私人房屋出租收益減少，因而造成房屋出租市場的供給短缺，也會間接影響租金水準。如何估價營業財產，主要是遵照聯邦憲法法院對遺產稅所為之判決而制定的規定而來，因此對租稅決算價值之模式採取批判的立場，並不值得贊同，蓋此種方式有助於稅務之簡化。

3.德國房屋、住宅與土地所有人中央聯合會同樣認為本案之聲請不合法且無理由，上訴審所採認之事實，對有關估價營業財產、農林牧業財產、以及對資合公司持分之規範，並不足以構成重新廣泛審查之理由。估價

法第146條所規定的收益估價，並沒有違反量能課稅的原則，因為房屋不動產之繼承人，其與股票存保之繼承相較，租稅之負擔能力較低。因此，12.5倍的倍率是適當且務實的，而市場交易價值則不適宜引用作為基準。

4.德國不動產協會質疑聲請書中所述之事實基礎，其贊同以收益價值作為衡量房屋不動產之基準，因於遺產繼承與贈與之時，並無交易移轉之情形。

5.依德國工業與商業行會之意見，認為本案之聲請不合法，因期待權對房屋不動產而言，等同是損失，故應依房屋之價值估定其價值。財稅法院認為本案有憲法上之疑義，實際上並非如此，對營業財產、資合公司之持分、以及房屋不動產之估價予以優惠，其理由乃在於個別財產類別之特性，尤其是上述財產有高度的社會義務，且較無替代性。事實上遺產稅通常是向企業課取，並且抽走原本用來投資的流動性資金。遺產與贈與稅法第28條所定清償延展之可能性，在實務運作上其實是空的，因為為了證明企業有生存的危險，以此作為申請展延的條件，因而需要有銀行的報告，但銀行於獲知企業有流動性不足之情形時，可能取消對企業之信用貸款。

租稅決算價值模式是實用的，並且也不必耗費太多的課徵費用，除此之外並無「較佳」之稽徵方法。事實

上是否可以精確地查明企業真實之交易價值，是有疑問的，對於獲利能力較佳之企業給予優惠，其正當化的理由，在於這些企業可以創造更多的就業機會，也負有較高之法律責任。其它給予營業財產之優惠，尤其是遺產與贈與稅法第13a條之規定，與對於資合公司之持分，以及房屋不動產之估價相同，並無可訾議之處。房屋不動產之估價，依市場上可得之一定乘數計算之；而聯邦財稅法院所採用的數字，既不合於目前的實際數字，也無說服力。對於土地之估價，目前並無較為適當的方法。惟聯邦財稅法院之意見中，認為依遺產與贈與稅法第13條，對資合公司之持分享有租稅優惠者，必須必須超過25%，這點限制並不合理，此項見解可資贊同。

6.德國手工業中央聯合會認為本案之聲請不合法，因為對於被繼承的期待權估價，與其它財產種類的估價及課稅，其間之關聯並非前審案件之核心問題。且承審法院應優先以合乎憲法的方法解釋法律，而目前適用的估價原則是符合憲法規定的，因為租稅決算價值的估算，可以避免價值鑑定時費用的增加以及引起爭議。之所以不將庫存計入，其理由在於其與所得稅之成立基礎有關，相反地，遺產與贈與稅法第13a條與第19a條之優惠規定，乃是因為營業之財產具有公益之負擔。因無法期待納稅義務人花費

較高的費用，以取得交易價值鑑定報告，故而應以類型化及單純化之方式估價土地不動產。

7.德國工業總會認為本案之聲請為不合法，因為聯邦財稅法院所認定之繼承標的，不是請求讓與所有權房屋的權利，而是實際已發生之期待權，而期待權以房屋不動產價值估定，並無任何問題，本案之聲請就此點而言非無理由。租稅決算價值的估算方法是一個適當的工具，可以用來衡量企業財產潛在的所得稅價值。此外，立法者應按照聯邦憲法法院的判決，避免因為遺產稅而危害中小企業的生存，現行遺產與贈與稅法第28條並無法達此目的，因財政機關將延長清償之要件，規定得過於嚴格。

承審法院於考量房屋不動產時，欠缺充分之資訊，房屋不動產所具有的諸般特性，如替代性極低、較高的社會責任、適用保護承租人之規定、公法上的負擔及土地稅特，皆可作為理由，為何其可享有較低之估價。租稅決算價值模式估算資合公司持分，是基於實用性之理由，以及避免雙重課稅。反對將營業與不動產之債務予以扣除者，也同樣應反對依遺產與贈與稅法第13條及第19條所定之優惠。若有人僅為節稅（Steuersparnis）之目的而成立人合公司，以致濫用施予之優惠，則此項擔心顯屬過慮，因設立公司亦有其連帶之不利益，如營利

事業稅、決算義務、以及無上限之所得增值稅等。

8.德國農人聯合會認為，本案聲請文中對農林牧業之財產估價所表達的疑慮，並無理由。營業之部分應以收益之價值估價，乃是因為企業之所以能存在，其租稅之負擔係以收益支付。免稅額與估價扣除也非意謂著過度優惠，如聯邦憲法法院對遺產稅所為之判決所示，而是減緩所得稅與遺產稅雙重負擔之必要性而來。最後，聯邦財稅法院所批評的，依遺產與贈與稅法第10條第6項，因不以之為債務而予以扣除，導致在稅法上獲有利益，此種情形應屬例外。

9.前審原告認為，本案之聲請因欠缺對聲請之問題有為裁判之必要性，故為無理由。聯邦財稅法院畢竟延續憲法法院之指示，若依財稅法院之想法而重新制定規範，也將不會因此而減輕原告之負擔。此外，對此作成合憲性的解釋也是有可能的。雖說如此，原告仍請求憲法法院作成警告性裁判，解釋是否所有獲得價值者，其應稅之能力必然增加，以及在如何之範圍內，立法者得考慮公益作為估價或是確定給付能力的依據。

10.位於Halle之經濟研究所，其主要之立論在於過高之土地遺產稅對經濟可能的後果。

11.位於柏林的經濟研究所認為，土地不動產之應稅價值鉅大浮動，

是實施總額或類型化估價的必然結果。估價越趨近在不動產經濟中常用的，以及在查價規則明定之方法，則因此所生的費用也就越大。對營業財產給予優惠違反平等原則，並且在經濟政策上也無法找到正當化的理由，與其還要擴大優惠，不如考慮改善延展清償之規定。

12.與上述見解相反，位於埃森之萊茵—西法蘭經濟研究所認為，給予營業財產較低的估價，其正當化的理由在於不易正確地估算交易價值，同時也可能因為錯誤的估算遺產稅而導致營業的風險。租稅決算價值之模式是適當的，並且需要透過其它的優惠，特別是遺產與贈與稅法第13a條之規定配合，以避免過度估價。

對於資合公司之持分，其評量基礎的查核，因有最低持分必須超過25%的限制，並不合理。對房屋不動產之估價也依然違反平等原則，尤其是立法者所稱，因房屋不動產之特性所以享有優惠之理由，並無正當化之基礎，因其事實上已低於交易價值。即使將遺產稅之負擔轉嫁到租金上面，也只具有邊際效果，因為只能一次性地增加2%的租金，轉移的目的依然不能正當化目前優惠的估價。

相反地，對農林牧業財產的規範，在憲法上並無可非議，可以作為補貼政策的一部分而予以正當化。不需要保留日後重新課稅的可能，因為此

將妨礙農業必要的現代化。遺產與贈與稅法第13a條及第19a條之優惠規定，非以實際的估價為基礎，但是以低估的財產和以票面上的債務進行決算，在憲法上卻無疑義，因為不同的財產設備有不同的風險，並且立法者也希望優先維持營業財產，因而有其正當化的基礎。

B. 本件聲請程序合法

本件聲請程序合法。

I. 聲請釋憲之必要性

聲請法院關於其裁判取決於遺產與贈與稅法第19條第1項之有效性—亦由聲請之範圍來看—之說明，滿足基本法第100條第1項第1句以及聯邦憲法法院法第80條第2項第1句之要求。

1. 如果遺產與贈與稅法第19條第1項合憲，依財政法院法第126條第3項第1句之規定，此一訴訟在前決定撤銷下，必須予以駁回。那麼原告所取得之財產取得請求權即應以一般價值為基礎，且財政局對於租稅之核定即為適切。聯邦財政總署（Bundesfinanzhof）所憑藉而對此提出說理之普通法律上之衡量，並非顯然不可維持，從而對聯邦憲法法院有拘束力（一貫之判決，參閱如BVerfGE 2, 181 <190 ff.>; 105, 61 <67>; 110, 94 <110 f.>; 111, 115 <136>）。以繼承方式移轉之財產取得請求權，依據最近最高審級法院判決之見解，不為遺產

與贈與稅法第12條第3項所涵蓋，這已為聲請法院可執行地且以普通法律上可支持之考慮而予以闡明。對於聲請裁定中之敘述，即亦不因被繼承人已對於住宅所有權擁有期待權，而因此在此出發程序中作法律上不同之安排，也一樣適用。

如果與此相反，遺產與贈與稅法第19條第1項與憲法不相符合，則如果不是原告於全部範圍有理由，而上訴依財稅法院法第126條第2項之規定應予駁回，蓋確定稅率規定之欠缺將不允許核定遺產稅，那麼就是此一程序必須依財稅法院法第74條之規定而停止，直到立法者制定出新規定。這樣之停止也是在法律有效情形下之一種其他決定。

最後，決定之重要性並不阻礙聯邦憲法法院，於違憲宣告中命令現行法律之繼續適用（參閱BVerfGE 87, 153 <180>; 93, 121 <131>），如果在此一情形法律爭議案件應與規定合憲情形並無不同地加以決定，亦然。

2. 遺產與贈與稅法第19條第1項之規定，於聲請之範圍內亦具有決定之重要性（另參閱BVerfGE 93, 121 <130 f.>）。

雖然聯邦財政總署在申請中將營業財產、農林業企業以及資合公司股份，亦即將在原因案件事實中看不到之財產總類在遺產稅上之估價拉進來。不過，依據聲請法院對於聯邦憲法

法院亦有拘束力之普通法律上之評估，在原因案件事實中所涉及者亦非遺產稅法上之不動產，而是僅涉及應以一般價值予以估價之債權財產（Forderungsvermögen）。在申請之合法性審查上，將所主張之違反平等侷限在與特定財產種類之比較上，這在憲法上並無理由。

聲請法院以憲法上無可非難之方式，將遺產與贈與稅法第19條第1項理解為「括弧規範」（Klammer-norm），在估價規定中所存在對於平等原則之違反蔓延其上。在此，聲請法院並非在個別估價規定中之不平等待遇看到違憲性。其毋寧乃持以下之見解，即整個估價體系顯示出此等斷裂，以致於將統一之稅率適用到所有種類財產之取得，不再與基本法第3條第1項相符合。事實上，在綜合之規定集合中之違反平等性，經常要從規定以及其效果之總體觀察才能推導出（參閱BVerfGE 89, 329 <337>）。同樣地，在遺產與贈與稅法中對於平等原則之違反可能在於，切合平等且一貫之估價體系，在統一的稅率底下並不存在。蓋此種租稅之負擔效果，要由租稅費率與分化之估價法的共同作用才會產生。

II. 違憲性之確信

聲請法院對於遺產與贈與稅法第19條第1項之違憲性，已經充分地說明了其確信以及理由，並且探討了相

關普通法律上規定之合憲解釋的可能性。其認為無解釋餘地，蓋相關規定依其文字與意義來看相當明確，且與其相連結的優惠效果顯然為立法者所意欲。此一理由亦非顯然不可維持，因此應為聯邦憲法法院所接受（參閱BVerfGE 87, 114 <133>; 88, 187 <194, 197>; 96, 315 <324 f.>）。此外，聲請裁定中所假設之涉及整體遺產稅法上估價體系之平等違反性，並非顯然能透過個別估價規定之合憲解釋來加以排除。尤其不能以聲請法院對於原因案件原告之財產取得請求權與期待權，應以法律之合憲解釋而將之與已有建物之土地作相同處理，來對其有所異議。蓋此與適用依其見解乃違反平等之遺產與贈與稅法第19條第1項，並無不同。

C. 遺產與贈與稅法第19條第1項抵觸基本法第3條第1項之平等原則

遺產與贈與稅法第19條第1項，對於收益價值以統一稅率課徵遺產稅之規定，與基本法有所違背。在遺產稅課徵上，重要財產標的群之價值調查估定與基本法第3條第1項平等原則之要求有所不符。

I. 遺產稅之課徵與平等原則

1. 基本法第3條第1項所規定之一般平等原則，要求本質相同者做相同處理，本質不同者做不同處理（參閱BVerfGE 112, 268 <279>；一貫之判決）。由此推導出對於立法者依其規

制對象與區分特徵之不同界限，包括從單純之恣意禁止到嚴格之比例原則拘束。

2.在稅法領域，立法者對於課稅標的的選擇以及稅率之決定，擁有廣泛之決定餘地（參閱BVerfGE 93, 121<135>; 107, 27 <47>）。立法者原則上得將一定事實在構成要件上加以決定，並連結以同一之法律效果，從而在法律上定位為相同，此一自由在稅法上受到兩個相互緊密關聯之指導原則所限制：租稅負擔應依照財政上給付能力（譯註：即量能課稅原則）與一貫性之原則，來加以決定（參閱BVerfGE 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>）。

a)平等原則在稅法領域之特殊表現形式為租稅正義原則，依據此一原則，原則上應依照經濟上之給付能力來課稅（參閱BVerfGE 68, 287, <310>; 74, 182 <199 f.>）。對於納稅義務人，原則上應經由稅法之規定，在法律上及事實上給予相同之負擔。依此所要求之均衡－除憲法上允許之區分外－實現於稅法適用於個別納稅義務人所產生之負擔結果（參閱BVerfGE 84, 239 <268>; 93, 121 <134>）。

然而，所有人在法律之前的平等（基本法第3條第1項），並不要求每一個本國國民對於共同負擔的財政基礎提供相同的貢獻，而是要求每一個

本國國民依其財政上之給付能力對於一般之國家任務的財政有所付出（參閱BVerfGE 93, 121 <135>）。在此必須考慮到，稅法通常涉及經濟生活中之大量過程。基於可行性的考慮，稅法必須將連結到稅法上法律效果之構成要件事實類型化，並且因此在相當的範圍內，不僅對於個案之特殊性，在有些情形甚至對於整群案型的特殊性，都必須加以忽視。惟對於納稅者之經濟上不平等效果不得過分超過一定限度。類型化所帶來在租稅上之好處，毋寧應該與類型化所必然連結之租稅負擔上的不平等，處於適當的比例（參閱BVerfGE 110, 274 <292>）。此外，法律上之類型化不得挑選另類的案例作為典範，而必須貼近現實地取向於典型的案例（參閱BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280 f.>）。

b)在稅法上開端構成要件（Ausgangstatbestand）的安排上，立法者對其之前作成之負擔決定，在負擔平等之意義上，應一以貫之貫徹。對於如此之一貫性實現創設例外，需要特殊的客觀理由（參閱BVerfGE 99, 88 <95>; 99, 280 <290>; 107, 27 <47>）。

這並不妨礙立法者追求國庫外之促進與引導目標（一貫之判決；參閱BVerfGE 93, 121 <147>; 99, 280 <296>; 105, 73 <112>; 110, 274 <292>）。其不僅可經由命令與禁止，也可

以透過間接的行為管制，而對於經濟與社會給予形成性的影響。在此情形則人民並非在法律上受拘束地有從事一定行為的義務，而是經由對不受歡迎行為之特殊負擔或受歡迎行為之租稅優惠，獲得經濟上動機，以決定採取一定之作為或不作為（參閱98, 106 <117>具進一步說明）。如果一稅法規定導致租稅優惠，而與同一稅目內各個租稅標的之平等負擔有所違背，而立法者乃基於公益之理由，擬藉此促進或引導納稅義務人之行為，則此等之免除租稅負擔在平等原則上能被正當化（參閱BVerfGE 93, 121 <147>）。如有足夠之公益理由，在例外情形，此等減輕負擔甚至可以合憲地使特定租稅標的之完全免除課稅。

借助稅法而進行行為引導，並未要求在每一案例都達成引導目標。其乃一項趨近目標之手段（參閱BVerfGE 98, 106 <121>）。在決定何人或哪些企業應受補助，立法者仍有自由（參閱BVerfGE 17, 210 <216>; 93, 319 <350>; 110, 274 <293>）。儘管其在此亦受平等原則所拘束。這只意味著立法者分配其給付不得基於非客觀之理由，亦即不得恣意。只要相關規定並非以對於各個生活事實之違反生活經驗的估價為基礎，特別是因相關措施而受益之人的範圍，適切地加以劃定，則立法者在廣泛範圍內有具事物關聯的觀點供其運用（參閱

BVerfGE 17, 210 <216>涉及BVerfGE 12, 354 <367 f.>; 110, 274 <293>）。

此外，引導之目的必須由可辨識出之立法決定顯示出來（參閱BVerfGE 93, 121 <147 f.>; 99, 280 <296>; 105, 73 <112>; 110, 274 <293>），且此也須合乎平等地加以形成（參閱BVerfGE 93, 121 <148>; 110, 274 <293>）。因此，受益之效果必須在受益者之間盡可能相同地實現。其不得取決於偶然性而因此恣意地發生，而應可直接由立法者之免除負擔決定導出。最後，受益之構成要件應達到合乎目的地加以形成之最低限度，此亦屬必要（參閱BVerfGE 105, 73 <113>）。

3.a)遺產稅為繼承稅（Erbanfallsteuer）；因此被課稅者並非遺產本身，而是各個接受遺產者因繼承開始所受之利益（BVerfGE 93, 165 <167>）。立法者以目前型態之遺產稅所擬實現之目標，乃對於因繼承或贈與所發生之財產增加各依其價值予以掌握，並對於由此所導致經濟上給付能力之增加（因繼承或贈與所獲得之利益）—儘管是依照親等與收益之價值所定之不同稅率—予以課稅（遺產與贈與稅法第10條第1項）。

b)遺產稅計算基礎調查之第一步為對於所涉及財產之估價，立法者以遺產稅對於財產之轉移所作之一次性負擔決定，鑒於平等原則之考慮，—

除對於家庭基金或家庭團體定期性課稅之特殊例子外—對於此一估價有其作用。

aa) 租稅義務之平等負擔取決於，對於個人就屬於遺產之經濟單位或經濟財貨，找到對其價值，在其比例上貼近事實之計算基礎（參閱 BVerfGE 23, 242 <257>; 25, 216 <226>; 30, 129 <143 f.>; 41, 269 <280, 282 f.>; 93, 165 <172 f.>）。

只有當法律在估價層面取向於作為決定性估價目標之一般價值，才能因立法者所定下之負擔決定而確保遺產與贈與稅滿足此一要求。按繼承人因財產之增加所形成之財政上給付能力存在於，其基於財產的轉移而能支配金錢或具一定金錢價值之經濟上財貨。此一金錢價值可經由經濟財貨之出售而獲得實現。經由繼承非以金錢形式存在之經濟財貨，所獲得之財政上給付能力，因此可透過在客觀條件下出售之可能價格，亦即透過估價法第9條第2項意義下之一般價值來加以計算。只有這樣才適當地反映因物資取得所導致之給付能力增加，並且使合乎平等地形成負擔決定成為可能。

甚至在經濟財貨，其價值原則上經由其通常產生之收益而獲得實現，在財產增加之決定上也未必以收益價值作為唯一「真實」的價值，蓋在此等財貨，也不排除經由出售而實現交易價值。因此，在一般指向物資取得

之遺產與贈與稅體系中，儘管在此等經濟財貨，為了確定課稅之平等負擔，也必須回溯到交易價值，就算此一交易價值，乃是就經濟財貨在一定時間單位內可預期收益之總額來加以計算，仍無不同。聯邦憲法法院已於1976年針對課徵遺產稅時之土地單位估價所作成之決議中，大致上與此相一致地指出，遺產稅乃是針對財產實體，而非針對受贈利得之收益所課徵之稅，因此土地不應以其收益之價值來估價（參閱 BVerfGE 41, 269 <281>）。

在為確定租稅負擔所進行之與此一估價相連結的進一步步驟，立法者可以以如此方式而適切計算出之所得利益價值為基礎，並且將所擬引導之目的，例如以租稅減免規範（steuerliche Verschonungsnormen）之形式，目標準確且規範清楚地加以形成。如果針對非以金錢數額存在之課稅對象，所必須之以一定金錢價值加以估價，立法者與此相反地以其他估價準則為基礎，則其脫離了其負擔基本決定，並且因此在結構上造成斷裂以及整體規則體系之價值矛盾。此一在估價階段所受到必定與平等原則相衝突之責難，並無法看出可在確定租稅負擔的進一步步驟中被修正。不僅在租稅減免規定，例如在課稅基礎調查第二層次之扣除額（Bewertungsabschläge）或免稅額（Freibeträge），也包括

關於稅率之規定，皆以此一估價層次為基礎，並且在該情形之規定將與價值比例應貼近事實之要求相違背。

因此，此一估價層次基於憲法上之理由，就已不適合作為追求遺產稅法上國庫外促進與引導目標之切入點。立法者借助於對特定財產標的估價準則之區分而採取之規制性干預，乃違反平等而不列入考慮。蓋其與合乎平等地形成引導目標之要求不相符合（參閱BVerfGE 93, 121 <140>; 110, 274 <293>）。在估價層次所嘗試採取之引導，導致不平等地與一般價值相悖離之估價結果，且因此導致在租稅負擔調查之第一步驟，就放棄了使優惠的效果在優惠對象之間儘可能相同地發生。經由此等方式，在結構上就已有相當規模之偶然而恣意出現之減輕負擔。

遺產與贈與稅法第12條第1項連結估價法第9條第1項規定一般價值為常規性估價準則（Regel-Bewertungsmaßstab），且立法者，除在農林牧業企業之營運部分於估價法第142條規定以收益值作為估價準則外，儘管採取不同的價值調查方法，徹底地取向一般價值，甚至將之視為最高之價值準則（參閱BRDruck 390/96, S. 62），就此而論，現行遺產稅法之基本觀念乃與此一給定原則相符合。

bb)相反地，立法者為確定一般價值所得使用之價值調查方法，原則

上有其選擇自由。對於個別類別財產標的之不同價值調查方法，在以合乎平等、取向於交易價值之估價作為其基礎上，實際上的實現在何等範圍內是可能的，這還不是憲法問題，而是在立法程序中應予解決之租稅技術問題。去審查立法者在個案中是否已尋得最合乎目的、最理性與最適當的解決方案，並非聯邦憲法法院之工作（參閱BVerfGE 1, 14 <52>; 81, 108 <117 f.>）。

其尤其可以考慮租稅徵收程序上可行性的要求，以及法律體系上必要之類型化與定額化（Pauschalierung），以建構價值調查規定。然而，如果遺產稅法中之估價方法，無法使所有財產標的以達到一般價值之趨近值來加以計算，則其不符合基本法第3條第1項之要求。蓋如果立法者，例如在遺產稅之情形，對於應課稅之財貨決定依照財產標的之不同類別而有不同之價值調查，則其必須就其早先作成之負擔決定一貫地予以貫徹，並且對於納稅義務人－除憲法上允許之區分外－公平地課以負擔（參閱BVerfGE 23, 242 <256>; 84, 239 <271>; 93, 165 <172>）。

c)以依照立法者負擔決定之給定規則所相應調查出之價值為基礎，對於在計算基礎調查之第二階段實現引導目標，即使在遺產稅法也是任由立法者決定。在具有足夠之正當化基礎

的情形下，立法者可以依憑合乎以上於C. I. 2. b) 所列對於引導規範之要求的負擔與減免規定，目標明確地修正計算基礎。這樣之規定在現行之遺產稅法中，可在例如遺產與贈與稅法第13a條看得到。如果在個案中未達成引導目的，則可考慮例如遺產與贈與稅法第13a條第5項所規定之補課稅保留（Nachversteuerungsvorbehalte），並且取消此一不再能經由稅法上之引導而正當化之不平等待遇。建構這樣之矯正機制，於在估價層次就進行租稅引導之情形，將與此相反地只會導致難以處理之問題。

d)最後，立法者在憲法允許之範圍內，也可區分不同之稅率。在現行遺產稅法中，其不僅在遺產與贈與稅法第19條第1項所規定之等級表利用了此一可能性，也以遺產與贈與稅法第19a條所規定之費率界限（Tarifbegrenzung），運用為租稅引導之手段。在有足夠之正當化基礎的情形下，對此同樣沒有憲法上之疑慮。

II. 課稅客體之估價與租稅負擔平等

現行之遺產與贈與稅法不符合前述基本法第3條第1項。在重要類別之財產標的上，遺產稅法上之估價規定並未導向與一般價值接近之租稅價值。從而其並未充分一貫地建構與實現負擔平等。在調查計算基礎之第一層次所發生違反平等原則之非難，涉及

大量案件，且如此地嚴重，以致將統一之稅率適用到所有之遺產與贈與取得人，乃屬違憲。

1.就營業財產，立法者在估價層次所作之負擔決定即欠缺一貫性地貫徹。租稅決算值（Steuerbilanzwerte）之廣泛採用，對於接近一般價值造成結構上之阻礙。這導致了違反基本法第3條第1項之課稅結果。

a)營業財產之一般價值可使用不同方法來加以調查。依照民事法院之判決與文獻，考慮到財產實體價值（尤其是非營運必需之財產，蓋其並無法創造收益）之收益值方法（Ertragswertmethode）應對此居於支配地位（參閱BGH, 1993, S. 2101 <2103>; Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 49 ff. 具進一步指引; Staudinger / Habermeier, BGB, 2003, § 738 Rn. 18; MünchKomm-BGB / Hopt, 4. Aufl. 2004, § 738 Rn. 35; Palandt / Sprau, BGB, 65. Aufl. 2006, § 738 Rn. 5; Baumbach / Hopt, HGB, 32. Aufl. 2006, Einl v § 1 Rn. 36）。在此，營業財產之整體價值，乃是就在估價期日依據資本化利率（Kapitalisierungszinssatz）經預測可獲得之收益來加以計算，在此利率乃依照相比較之資本設施（Vergleichskapitalanlage）來加以決定。此一方法之出發點即在於，潛在之購買者對於購買價格之估算，乃依據

其為賺取與此相同之收益，在其他情形必須投入多少資本。

在企業經濟學文獻上廣為流傳之所謂現金流量折現程序（Discounted Cash Flow-Verfahren）並未遵循有重大不同之切入點。在此等程序，價值之調查同樣以營運所必要之財產估計於未來可獲得收益之現金值為基礎（參閱MünchKomm-BGB / Ulmer, a. a. O., Rn. 36）。這兩種調查方法因此符合整體估價之原則。原則上並非取決於個別於營業財產所涵蓋經濟財貨之價值。

b)立法者視為營業財產交易價值調查困難之解決方案（參閱BTD-rucks 13 / 4839, S. 64），而經由估價法第109條第1項所採用之租稅決算值，與此相反地以個別估價之原則為基礎。屬於營業財產之經濟財貨，乃是以其僅於例外情形符合各個部分值之租稅決算值來加以計算（估價法第10條第2項）。即可以透過決算政策上之措施，例如選擇折舊之遞減或線性扣除（Abschreibung）、立即扣除（Sofortabschreibung）、或提高扣除（erhöhten Absetzung）與特別扣除（Sonderabschreibung）（參閱Seer, GmbHHR 1999, S. 64 <65>），或者也可透過後來之升值，而形成所謂之靜態儲備金（stille Reserve）－亦即（簡化來說）經濟財貨交易價值與其較低帳面價值之差額，後者在估計營業

財產時並不予以考慮。金錢債務則與此相反地扣除與票面數額相當之繳回數額。

除此以外，進行決算之企業經營者擁有將營業財產在廣泛範圍內任意處置之可能性，亦即對於非直接用於營運，而僅適於客觀強化之經濟財貨，也可納入營業財產（參閱BFHE 182, 567 <573>）。

此外所得稅法第5條第1項、營業稅法第248條第2項以及所得稅法第5條第2項規定，無體經濟財貨如非支付對價取得，禁止列入資產。因此其不會流入遺產稅之估價內（參閱Herzip / Kessler, DStR 1994, Beihefter zu Heft 12, S. 8）。屬於無體財貨者，尤其是指企業之交易或公司價值（Geschäfts- oder Firmenwert），亦即一個工商企業，超過個別有體與無體經濟財貨扣除負債後之資產價值，所得出之多餘價值（參閱營業稅法第255條第4項第1句）。此等價值之原因與高低乃由預期之獲利所決定，而此一預期乃與企業的人員相脫離地，依據企業固有之特殊優勢（例如聲譽、顧客範圍或組織），比其他具有相當經濟財貨之企業顯得更高或更確實之獲利預期（參閱BFHE 185, 230 <234>）。

c)由此通常導致一項後果，即正好是高獲利企業之租稅價值遠低於一般價值，蓋獲利之決定價值因素沒有

受到考慮（參閱Spitzbart, a. A. O., S. 79）。營業財產的取得者，另外視企業在轉讓之前於何等範圍內可以在經濟與事實上利用決算政策上之可能性而定，而在完全不同的範圍內從租稅決算值方案（Steuerbilanzwertansatz）獲得利益。此外，一項在實際上還有價值之經濟財貨，能視其購置或生產以來已流逝時間，而在或多或少之大範圍內被扣除。

aa)在趨勢上具有特別強烈之減少價值效果者，乃是將租稅決算值適用到設備集中（anlageintensiv）之企業（特別是那些具高度老舊設備之企業）、具有高度潛在準備金（Rückstellungspotenzial）之企業、致力研究之企業、在新加入各邦中有積極活動之企業（參閱Rödter, DB 1993, S. 237 <2139>）以及適用到高獲利之企業，相反地一個最低限度之財產報告（Vermögensausweis）對於低獲利企業通常不被考慮。新興或處於經濟危機企業也受到相對上較差之影響（參閱Spitzbart, a. a. O., S. 85 ff., 102, 218 f.; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, 2. Aufl., 2002, S. 22; ders., in: Troll / Gebel / Jülicher, a. a. O., § 12 Rn. 703; Drosdzol, DStZ 1995, S. 353 <358>; Trompeter, DB 1993, S. 1047 <1050>）。經由租稅決算而對於獲利狀況不予考慮，另外可能在企業之不獲利性（關於此一概念，參閱Piltz, STbJb

1991 / 1992, S. 147 <157 f.>）達一定程度以上時，導致比一般價值更高之價值（參閱Spitzbart, a. a. O., S. 78 f.）。

此一區別的幅度能夠達到相當大（參閱例如Spitzbart a. a. O., S. 82; Rödder, DB 1993, S. 2137 <2139>）。準確基準之具體確定，依照聲請案件當事人、陳述意見權利人與專業第三人之意見以及文獻之利用，對於本庭來說雖屬不可能。惟即使沒有實證調查之資訊基礎，租稅決算值之估價必定會導致租稅價值不一致地與一般價值相背離，此一狀況由租稅決算值在系統上所具有之，依個別企業及其決算之特殊性而發生之交替作用，已足以斷定（參閱BverfGE 110, 94 <116 ff.>）。

相反地未決算之個人或企業，顯然於較少之範圍內從此一優惠效果獲得利益（參閱Meincke, ErbStG, a. A. O., § 12 Rn. 133; Birk / Richter, FR 2001, S. 764 <765>; Spitzbart, a. A. O., S. 86, 102, 219）。屬於此類者，除在商業法與稅法上皆無記帳義務之工商業者外，還包括所得稅法第18條所規定，所得來自獨立工作—例如自由業之營業活動—之納稅義務人。

bb)對於營業財產來說，採用租稅決算值因此具有高度之可能性—即使不是總是如此—將導致顯然低於一般價值之租稅價值。儘管對於以租稅

決算值為基礎之平均減輕負擔效果之範圍，缺乏經驗上確實之資料素材，此一斷言單單基於交易價值調查方法與租稅決算值方法之結構上差異，即為可能。此外其亦獲得文獻上一致之評估（參閱 Moench / Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 13a EstG Rn. 5; Meincke, DStR 1996, S. 1305 <1309>; Hübner, DStR 1993, S. 1656）以及聲請法院之支持，依其見解，自1993年1月1日開始，營業財產基於租稅決算值之採用，僅被估計為約其實體價值（Substanzwert）之45%（在營運不動產的單位估價不予計算之情形約為58%）。聯邦財政部長於聲請法院之言詞審理以及在提出於聯邦憲法法院之書面意見中，也確認了此一效果。

d)由租稅決算值方法所達成之優惠效果，並未導致目標取向與相同程度之減輕租稅負擔，而是不相等並從而恣意，並且因此導致違憲之課稅結果（此一見解，除聲請法院外，另參閱 Hübner, DStR 1995, S. 1 <7>; Meincke, ZEV 2002, S. 493 <495>; Christoffel, in: Christoffel / Geckle / Pahlke, a. a. O., § 12 Rn. 583; Becker / Horn, DB 2005, S. 1081 <1082>）。

aa)立法者打算採用租稅決算值以公開地特別針對中產的個人企業（Personenunternehmen），減輕其遺產與贈與稅負擔。依其見解，正是中小

企業會因為扣減與扣除之優惠（Abschreibungs- und Rückstellungsvergünstigungen）而在決算上獲得好處。為了確保營運，應避免為清償租稅債務，而過分地從這些企業取走可供必要性投資與確保勞動職缺之資金。整體來說，考慮到歐體的內部市場，租稅上之週邊條件應為了投資與勞動職缺而加以改善（參閱BTDrucks 12 / 1108, S. 35; 13 / 4839, S. 64）。

此外，對於租稅決算值之幾乎完全採用，其目的亦在於使獨立之價值調查成為多餘，並且因此明顯有助於租稅法之簡單化；為了避免對於營業財產進行非常耗費費用且容易引發爭論之個別估價，乃要求採取一種類型的估價（參閱BTDrucks 12 / 1108, S. 72; 13 / 4839, S. 64）。

bb)但租稅決算值只能偶然地貼近事實而切中個別經濟財貨之一般價值（參閱 Seer, in: Tipke / Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, S. 458; Moench / Höll, Die neue Erbschaftsteuer, 1997, S. 80; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12, Abschnitt II. 3, Rn. 2; Drosdzol, DStZ 1995, S. 353 <358>; Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, ErbStG, BewG, 2. Aufl., 2004, Vor § 12 ErbStG Rn. 19）。其乃收益稅上之計算單位（Rechengrößen），僅僅用於不同計算

時期相互間之區分，而不是在一定期日資產價值調查之適當基礎（參閱 Viskorf, a. a. O.; Hübner, DStR 1995, S. 1; Drosdzol, a. a. O.）。透過租稅決算值方法會使得遺產稅上之計算基礎取決於，被繼承人或贈與人是否以及在何等範圍內採取決算政策上之措施（參閱 Rödter, DB 1993, S. 2137 <2139>; Seer, GmbH 1999, S. 64 <65>; Gebel, DStR 1996, S. 1385 <1389>）。在決算政策上對於遺產稅之價值方法加以影響之多樣可能性（Gebel, DStR 1996, S. 1385 ff.; Mellinshoff, DStJG Band 22, 1999, S. 127 <147>），對於營業財產之所有權人相當不同。結果，營業財產之購得者會由此規定，視在企業中所累積的無體經濟財貨以及秘密儲備金多有價值而定，而有完全不同程度的好處。

cc)另外，從立法者所謂之引導目標來看，也欠缺足夠之目標取向安排。潛在地可能正好使最不需要減輕負擔企業所作的營業財產轉移，反而獲得補助。蓋尤其會獲得優惠的是獲利良好的企業，而在這些企業提出款項來清償遺產稅債務是最有可能的。補課稅保留之欠缺，將另外導致營業財產之取得者中無心繼續經營企業者，也能享有租稅優惠，而在此等情形引導目標從一開始就不可能達成。

此外，租稅決算值之優惠效果—如果有發生的話—乃是超出比例的，

並且因此將進一步強化不同營業財產取得人群體間之不平等對待，蓋債務不同於資產而以交易價值來加以考慮。依據估價法第98 a條之規定，這可能導致，儘管營業財產之一般價值為正值，但租稅價值為負值之情況（債務傾斜【Schuldenüberhang】），並從而導致其他財產標的部分或完全地，同樣能不課徵遺產稅而被取得，且在獲益者範圍的劃定上，構成嚴重瑕疵。

e)對於一般價值之結構性違反，遠遠超過在估價層次以類型化與定額化方法來調查對於一般價值之趨近值，或基於行政簡化之需求，所能正當化之限度。

以租稅決算值方法所達成類型化的好處，與類型化所必定連結之租稅負擔的不平等性，並不處於正當的比例（參閱BVerfGE 110, 274 <292>）。此外，立法者並未取向於典型的情形，而是以一個非典型的情形作為典範而為基礎（參閱BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280 f.>）。其指出了營業財產在交易價值調查上之困難，並且連結到租稅決算值而選擇了一個簡化之類型化程序，來作為對此之解決方案（參閱BTDrucks 13 / 4839, S. 64）。然而租稅決算值只會偶然地，且只在很少的例外情形會反映交易價值，並且在總額上導致與營業財產之一般價值並無內在關聯之估價結果。

行政簡化之利益也不能正當化此一由租稅決算值方法所引起之粗糙扭曲。此外，在當時之規制想法中，特別是依據遺產與贈與稅法第13a條所規定優惠的配合下，遺產稅由於中小企業之個人免稅額（Freibeträgen），終究是明顯，且即使在以共通財產為基礎的情形下，也是沒有進一步的價值調查就不會發生（參閱BTDruks 12 / 4158, S. 47; 13 / 4839, S. 64; BR Druks 1 / 93, S. 49; 390 / 96, S. 64）。在其餘相較下較為大型營業財產之情形，並無法看出對於共通財產之調查費用不成比例之情形。尤其當聯邦統計署對於2002年所作之遺產與贈與稅2002年統計，指出具有正值營運財產之遺產只有1419筆，更是如此（參閱Lehmann / Treptow, Wirtschaft und Statistik【WiSta】2006, S. 952 <962, 972>）。

f)由於在估價層次所確定之規制瑕疵已導致在營業財產之取得上違憲之課稅結果，因此無須進一步研究，遺產與贈與稅法第13a條在計算基礎調查之第二階段對於營業財產所規定之優惠構成要件，以及遺產與贈與稅法第19a條所規定之稅率優惠，就其本身來看是否合乎憲法上之要求。

此外，由於估價與基本法第3條第1項不相符合，因此也無須考慮，聲請法院認為，營業財產由估價以及其他優惠構成要件所導出之整體性減

輕負擔乃違反平等原則之見解。營業財產取得者如此之特權化，在何等範圍內可以經由立法者所提出之引導目標而正當化，因此也無須加以決定。

2.在不動產上之遺產稅法上計算基礎調查，同樣在估價層次已不符合平等原則之要求，並因此導致違反基本法第3條第1項之要求的課稅結果。

a)如聲請法院所適切指出的，不動產並無絕對的、可確定實現之市場價值，而是頂多只有市場價值水準，在此一水準上有或多或少有所偏差之合理交易價值存在。在此可以從對同一客體出售價格之正負20%的散布寬度出發，在此一範圍內所確定之交易價格都還可以被認為合理（參閱Seer, StuW 1997, S. 283 <289>; Moenchen, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 Abschnitt I Rn. 6; Wolf, DStR 1997, S. 349 <354>; Jakob, Möglichkeiten einer Vereinfachung der Bewertung des Grundbesitzes, 1992, S. 126; Gürsching / Stenger, Bewertungsrecht, Stand April 2006, § 146 BewG Rn. 52; Loritz, DStR 1995, Beihefter zu Heft 8, S. 3）。依照遺產稅法上之估價規定所調查出之地產價值因此只能審查，其是否還在合理交易價值的走廊活動，或立於此一範圍之外。然而只要買賣發生了，那麼在實際上售價作為合理交易價值以及不動產之租稅價值間之「單點精確」比較，往往是可能的

。聲請法院以及文獻所引用之研究大致上以此等比較為基礎。

b)在建築之不動產情形經由估價法第146條第2項第1句所規定之簡化收益值程序 (Ertragswertverfahren)，而使用一個固定的倍數單位 (Einheitsvervielfältiger) 12.5，一個針對在此一意義下所理解一般價值之調查通常欠缺。因此，在計算基礎的調查上同樣也在估價層次就已不符合平等原則之要求。

aa)儘管立法者採取收益值方法，其在建築之不動產本身乃取向於一般價值而作為價值準則。這在立法資料上已可看出。在該處明白表示，由財政委員會所建議之收益值程序乃指向於，平均可以達到買賣價格 - 即一般價值 - 的50% (參閱BTDrucks 13 / 5952, S. 28)。進一步來看也顯示於，估價法第146條第5項對於一棟一戶或二戶之房屋規定了一個附加費，此乃基於以下的想法，即在此等標的之交易價值在收益關係上較其他標的為高 (參閱BTDrucks 13 / 5952, S. 41)。此外，估價法第146條第6項對於建築之不動產規定了一個最低值，而其乃藉由描繪土地一般價值之標準地價 (Bodenrichtwerte) 而加以確定。最後，依照估價法第146條第7項之規定，納稅義務人保有證明不動產之一般價值低於租稅價值的可能性。

bb)不過，想要對於這一部分之

不動產，反映為合乎平等地趨近一般價值，這些所選擇的方法在結構上就不合適。目前對於有建物之土地之估價，在計算之平均值上 - 合乎立法者想法 - 不只導致約達一般價值50%之地產價值，以至於對於一般價值之接近並未發生。個別之結果毋寧在相當明顯的數量上，在少於一般價值20%或超過100%之間而有所不同。

(1)有建物之土地依據估價法第146條之規定在相當多的數量上顯然會被估得低於一般價值，此一認定雖沒有實證上之研究，但從與交易價值之調查程序相比較，即已明顯看得出來 (相同見解：Knobel, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., Vor §§ 138 ff. BewG Rn. 35)。由於立法者在確定估價法第146條第2項第1句之倍數時，對於數量上最常見之私有住房以及一棟一戶或二戶之房屋，規定年利率5% (參閱BTDrucks 13 / 5952, S. 40)，乃是從一個與實際比例相較在一般情形而言屬太高之資本利率出發 (參閱Kleiber, in: Kleiber / Simon / Weyers, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 4. Aufl. 2002, § 11 WertV Rn. 14 ff.; Moench / Höll, a. a. O., S. 56; Christoffel, in: Christoffel / Geckle / Pahlke, a. a. O., § 12 Rn. 440)，其方法平均而言將導致低於交易值之價值。

此一結果可以從現存之數據資料

獲得堅實的論據。一個在1998年作成之售價研究證實了，遺產稅上之地產價值與實際上所支付售價之比例平均為51 %（參閱Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., Abschnitt I Rn. 7 a; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <691>; Bericht der vom Bundesministerium der Finanzen eingesetzten Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung vom 29. Mai 2000, abzurufen unter www.bundesfinanzministerium.de, S. 11; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 138 BewG Rn. 27）。

此外，其他在文獻上所提到的價值也都在此一量級範圍內移動（參閱Thiel, DB 1997, S. 64 <66>: 53 %; Christoffel, in: Christoffel / Geckle / Pahlke, a. a. O., § 12 Rn. 202: 50 %; Drosdzol / Drews, Handbuch für die Bewertung der Grundstück und der land- und forwirtschaftlichen Betriebe, 2. Aufl., 2001, S. 14: ca. 50 %; Kreutziger / Schaffner, a. a. O., § 146 Rn. 1: 51 %; Felix, ZEV 1996, S. 410 <411>: 48 %; Halaczinsky, in: Simon / Cors / Halaczinsky / Teß, Handbuch der Grundstückswertermittelung, 5. Aufl., 2003, J. 4 Rn. 43: 通常50 %吧; ders., in: Rössler / Trol, BewG, Stand Dezember 2005, § 146 Rn. 9: 52 %,在此於遺產稅之情形價值可能更高些; Haegert / Maiterth, StuW 2002, S. 248

ff.對於Berlin則達到更高之價值）。

(2)以下之斷定，亦即有建物之土地依據估價法第146條之估價結果，會導致相較於一般價值有一個大的散布幅度，即使沒有數據資料，從規制想法的分析就可以推導出來（參閱Knobel, a. a. O., Vor § 138 ff. BewG Rn. 35; Drosdzol / Drews, a. a. O., § 146 Rn. 49）。其依據對於法律規制與公認之交易價值調查程序之比較，就已可以推導出來，且其理由在於對所有有建物之土地都選擇一個統一的倍數12.5。此一價值僅僅透過因老舊價值降低（Alterswertminderung）以及對於一棟一戶或二戶之房屋之附加費而有所改變，由此在計算上導出一個介於9.375到15之頻寬（參閱Weinmann, ZEV 1997, S. 41 <46 f.>）。

與此相反，所謂之房屋仲介業方法（Maklermethode）作為一種簡化的收益價值程序，已經證實出租標的視其狀況與年數，倍數在8到22之間，較好地段者可以到24（參閱Halaczinsky, in: Simon / Cors / Halaczinsky / Teß, a. a. O., J. 4 Rn. 25; Meincke, ErbStG, a. a. O., § 12 Rn. 119; Weinmann, a. a. O.; 關於所謂之毛租金程序【Rohmietenverfahren】，Höll, DB 1993, S. 2053 <2056>）。價值調查命令（Wertermittlungsverordnung【WertV】）第15條以下所規定之

收益值程序則採取更進一步之區分措施，其基本原則於依估價法第146條第7項進行證實時應予尊重（參閱Halaczinsky, in: Rössler / Troll, a. a. O., § 145 Rn. 24 a）。這顯示出法律上之規定是多麼粗糙地簡化，特別是其幾乎完全未考慮不同的不動產類別，而且不動產市場在不同區域之差異完全不在考慮之列（參閱Wolf, DStR 1997, S. 349 <352>; Sproß, DStZ 1997, S. 525 <528>; Seer, StuW 1997, S. 283 <290>; Noll, DStR 2002, S. 1699 <1702>; Weinmann, Das neue Erbschaftsteuerrecht 1997, Rn. 116; ders., ZEV 1997, S. 41 <47>; Christoffel, in: Christoffel / Geckle / Pahlke, a. a. O., § 12 Rn. 439; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a. a. O., S. 10）。因此，對於有建物之土地未考慮不動產類別與狀況而採取統一之倍數，必定導致對於一般價值關係上之顯然估價差別，此乃顯而易見。

此一散布-與平均價值水準無關-範圍廣泛之情形，在文獻上並無爭論（參閱Bach / Bartholmai, Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland, 2002, S. 45; Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., Vor § 12 ErbStG Rn. 13; Christoffel, in: Christoffel / Geckle / Pahlke, a. a. O., § 12 Rn. 202;

Drosdzol / Drews, a. a. O., § 146 BewG Rn. 49; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a. a. O., S. 10; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 138 BewG Rn. 27 und § 146 BewG Rn. 54），且由現存之實證研究獲得確認。前揭售價研究已顯示出，首先平均值視有建物之土地之類別已會有所改變。其次由其導出，導向此一平均值之個別值又已證實有寬廣之散布幅度，此一幅度達到共通值低20%到超過100%（參閱1998年售價研究之結果Moench, a. a. O.）。大範圍之散布也反映在1996到1999年限定在柏林不動產市場，對於出租房屋與一棟一戶或二戶之房屋之研究上（參閱Haeger / Meiterth, StuW 2002, S. 248 <252, 255>; 進一步對於Hamburg，參閱Strahl, Kölner Steuerdialog 1997, 11253 <11258 f.>之實證報告）。

此一結果此外也獲得巴伐利亞財政行政調查之支持（參閱Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 1999, S. 125, Fußnote 5）。依據此一調查，平均值之頻寬依其地區從下巴伐利亞（Niederbayern）之50%到慕尼黑（München）捷運範圍（不計入慕尼黑市與慕尼黑縣）內之75%。

(3)再者，估價規定在不動產價格高的區域-尤其是在人口稠密區域-在相當大的範圍內會導致，建築物本身通常對於租稅價值沒有影響。蓋

單單土地價值在此就超過（可獲得）年租金之12.5倍，以至於要適用估價法第146條第6項之最低值規定，依其規定地產值最多只能依標準地價之80%來計算（參閱估價法第145條第3項）。就此人們稱之為「最低值領域」（參閱Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., Vor § 12 ErbStG Rn. 17 und 29; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., Abschnitt II. 1 Rn. 31; Wolf, DStR 1997, S. 349 <350>; Sproß, DStZ 1997, S. 525 <528 f.>; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 146 Rn. 56. 2; Halaczinsky, in: Rössler / Troll, a. a. O., § 146 Rn. 9; Meincke, ErbStG, a. a. O., § 12 Rn. 119; Wolf, DStR 1997, S. 349 <350>）。在實證上這可由對於柏林之數據資料而獲得確認，由此得知，在西柏林較大不動產如可居住一與二家庭房屋，遠超過90%的案例都是以最低值估價（參閱Haegert / Meiterth, a. a. O., S. 255）。

cc)如同在營業財產之情形，在有建物之土地也顯示出，立法者此一在租稅引導上之企圖，在估價層次上，與由平等原則所導出之憲法上要求處於不可解之矛盾中。

(1)連結到聯邦憲法法院之遺產稅裁定（BVerfGE 93, 165），立法者原先想要從統一估價轉向居住/使用面積程序（Wohn-/ Nutzflächenver-

fahren）。蓋依照財政部學術諮詢委員會之意見，收益值程序只在具有四或更多租用住宅之租賃標的還能導致一些令人滿意的結果（參閱BRD-rucks 390 / 96, S. 44 f.）。然而立法者最終與此偏離而採取簡化之收益值程序。

藉此其亦謀求引導目的之達成，蓋其打算透過低遺產稅而對於不動產創造投資吸引力，並給予建築/住宅經濟以正面之影響。否則為了確保對於人民居住空間之基本供應而欠缺之私人投資，將必須以公家財源來支應。此外也應阻止，不動產之抵押放款由於高額之遺產稅而被放到一個新的估價基礎上。因此收益值程序的目標是達到平均買賣價格的50%（參閱BTDrucks 13 / 5952, S. 27 f.）。

(2)透過12.5這個統一倍數所產生在估價結果上之重大的散布幅度，以及由此導出之在遺產稅上處理之差異，卻顯示出與立法者以此一規定所考慮之明白想要對於不動產整體予以優惠的引導目標並無關聯。

在並非少數的情形，此一簡化之收益值程序的結果反與此一引導目標相反，而超過交易值之價值。儘管法律規定之目標據宣稱乃位於交易值之50%，利害關係人依據估價法第146條第7項之規定，則僅僅能要求降低到交易值的100%，而這還連結到並非微不足道之相應的交易值鑑定費用

(相同見解Jüptner, StuW 2005, S. 126 <135>)。

除此之外，在經濟上與有建物之土地有關聯之債務，依據遺產稅法第10條第5項第1款、第1項第2句、第12條第1項，連結估價法第12條第1項第1句，在通常情形乃是以其名義價值來計算。在經常出現之一方面低估價值，以及另一方面在不動產之外來資金(Fremdfinanzierung)上考慮交易價值之共同作用下，導致超越比例之減輕負擔(參閱Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., Vor § 12 ErbStG Rn. 28)；儘管在不動產之交易價值與債務間比較之結餘為正，租稅上之結餘可能甚至為負，以至於未為優惠引導目標所涵蓋之財產標的能夠免稅地取得。

經由取得所促成給付能力之合乎比例的反映，因此不會在簡化之收益估價上發生。此一估價毋寧也是無法擺脫偶然與恣意(參閱Seer, DStjG Band 22, 1999, S. 191 <206>; Wolf, DStR 1997, S. 349 <354>; Halaczinsky, in: Rössler / Troll, a. a. O., § 138 Rn. 7; Meincke, ErbStG, a. a. O., § 12 Rn. 119)。在保留收益值程序的情形下，在何等範圍內可以透過對於倍數之足夠的區分體系來應付此一弊端，這並不在本庭之決定範圍內。

dd)最後，此一在趨近一般價值上之嚴重不足，也不能作為合法之類

型化的結果而在憲法上成為可予忍受(其他觀點, Vorwold, BB 1999, S. 1300 <1302 f.>)。不動產交易值調查雖然從一開始，就只能達到反正無法精確決定之一般價值的趨近值。然而，首先立法者採取之簡化的收益值方法僅以一般價值之50%為目標。其次，在如此大量之案例中未切中此一估價目標，以至於類型化的好處不再佔有優勢。作為估價法第146條基礎之預設，即存在著典型的有建物之土地(在建築物的老舊情形以及在一棟一戶或二戶房屋之情形，有點偏離)，與房地產市場上關聯到不動產之種類、地段、狀況以及建築物之剩餘使用期間而來的多樣情況有所不符。立法者因此並未取向於典型之生活事實。

ee)立法者對於在估價層次所追求之目標，即對於有建物之土地之取得僅在交易值之半數的基礎課以負擔，是否能夠在計算基礎調查的第二層次-例如，採取規定有建物之土地僅以其一般價值之50%來估價這種明確的優惠規定-合憲地達成，此一問題因此無須最終的審查與決定。

依照立法者之觀點，在對於不動產課稅時，應對於其特殊性減輕負擔地加以考慮，例如低替代性、較高之社會聯繫、承租人保障規定、公法上負擔、經由土地稅之額外負擔以及估價水準對於租金數額的影響(參閱BTDrucks 13 / 5952, S. 27 f.)。無論

如何，只要這些特殊性通常也會反映在市場價格上，其在切入點上就已被排除作為優惠規定之正當化理由（參閱BVerfGE 41, 269 <283>; Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., Vor § 12 ErbStG Rn. 13; 對於營業財產，參閱Bareis, DB 1996, S. 1153 <1157>; Seer, DStJG Band 22, 1999, S. 191 <212>）。

與此相反地，立法者舉出建築以及尤其是住宅經濟之利益這種夠份量的公共福祉理由。特別是在足夠住宅空間之供應上，涉及重大的公共福祉利益，就此確實是提到一個生存上之基本需求。因此，此一理由原則上顯得適合去正當化對於因繼承或贈與而取得不動產給予租稅優惠之規定；不過，在何等範圍內由其所支持之減輕負擔在憲法上是容許的，此一問題在此能保持開放。

c)在有建物之土地中，無法調查出普遍性租金而適用特別估價（估價法第147條）之情形，租稅決算值之採用，對於建築物本身同樣在估價層次就導致對於基本法第3條第1項之違反。此一方法將導致違憲之課稅結果，立法者在一開始就已看到，而且也對於建築物拒絕採用租稅決算值方法，蓋其以過去之購置費用為基礎，而未將升值納入考慮。租稅決算值與以類型化之估價程序所計算出之價值相比，是較高或較低，這在有建物之土

地大多取決於建築物的屋齡。對於其他財產的價值比例，並沒有貼近事實地反映出來。在私人地產依照不動產之類型化價值，對於記帳之商人與自由業者則依照所得稅上之簿記價值來課稅，這也違反平等（參閱BRD-rucks 390 / 96, S. 45 f.）。

儘管有作了此一適當衡量，立法者仍然決定採用租稅決算值方法。惟其從一開始就放棄了對於平等地分配負擔所適當之價值探尋（參閱Thiel, DB 1997, S. 64 <67>），並且對於建築物導致非透過類型化與定額化而正當化之單純偶然值（參閱Seer, DStJG Band 22, 1999, S. 191 <206>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 Abschnitt II. 1 Rn. 83; Wolf, DStR 1997, S. 349 <353>; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a. a. O., S. 11 f.; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 146 BewG Rn. 54 und § 147 BewG Rn. 30. 15; Kreutziger / Schaffner, a. a. O., § 147 Rn. 1; Halaczinsky, in: Simon / Cors / Halaczinsky / Teß, a. a. O., J. 5 Rn. 7; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2003, S. 892; 其他觀點，Vorwold, a. a. O., S. 1303）。

d)對於估價法第149條之規定（建造中之土地），準用對於有建物之土地以及特別建築之論述。就此範圍而言，遺產稅上之估價同樣欠缺合乎

一貫性要求之安排。

e)聲請問題所提到遺產與贈與稅法第12條第3項所指出之，估價法第148條所規定地上權以及附有地上權負擔不動產之估價，同樣與估價之要求，即其在比例上應貼近事實地反映價值比例，不相符合。

附有負擔不動產之地產值，乃是千篇一律僵硬地以課稅時點契約上所規定應繳納地上權年租金之統一倍數，以因數18.6來加以決定，而沒考慮地上權之剩餘存續期間或權利返還補償（Heimfallentschädigung）之欠缺，也不問地上權租金之高低（參閱Bauer, INF 1998, S. 353 <354>）。這導致在很多情形，不僅在不動產，也在地上權之估價上，部分有利於取得者，部分對其造成負擔，顯然偏離一般價值（參閱Halaczinsky, in: Rössler / Troll, a. a. O., § 148 Rn. 5; Kreutziger / Schaffner, a. a. O., § 148 Rn. 2; Droszol, DStZ 2001, S. 689 <692>）。在地上權權利人與義務人間在租稅上之負擔分配，乃屬失衡（參閱Moench, Erbschaft- und Schenkungssteuer, a. a. O., Abschnitt II. 1 Rn. 98 a; Albrecht, DStR 1998, S. 147 <150>; Halaczinsky, in: Simon / Cors / Halaczinsky / Teß, a. a. O., J. 6 Rn. 6; Fromm, DStR 2000, S. 1002 f.; Heidemann / Ostertun, ZEV 2002, S. 335; 另參閱BRDrucks 229 / 01, S. 15

）。

對此立法者亦有認識到。蓋於2006年9月25日所提出對於2007年租稅法之聯邦政府草案中即謂，現行規定特別是在短暫剩餘存續期間之情形，會導致不合理之估價結果（參閱BTDrucks 16 / 2712, S. 87）。對此應以方法來予以補救，即從2007年1月1日開始，原則上土地之價值應算到地上權義務人身上，而建築物之價值則算到地上權權利人身上；在剩餘存續期間低於40年，以及欠缺權利返還補償之情形則規定，建築物之價值取決於剩餘存續期間而按比例地分攤到地上權權利人與義務人身上（參閱BTDrucks 16 / 2712, S. 34 f., 87）。

即僅將地上權與附負擔不動產之價值相加，而相應地求得有建物之土地之價值，此一適用到2006年底之立法者想法，乃屬謬誤。地上權與不動產所有權在典型之狀況乃是相互分離，以至於在繼承或贈與之情形，只有在例外情形才會兩者都移轉。因此必要之估價，乃是將這兩個財產地位之每一個都納入觀察，並且在其與其他財產標的之價值比例中盡可能貼近事實地予以反映。估價法第148條到目前為止之文本都未滿足此一要求，以致於此一估價規定亦導致違憲之課稅結果。

f)最後，對於未有建物之土地之價值調查（估價法第145條），至少現

在也不再符合在比例上貼近事實地反映價值比例之要求。

aa)其具有對於標準地價之一般性的百分比而直接取向於一般價值，這雖然在憲法上是無疑慮的，蓋計算基礎之切合比例之調查經由這種方式而成為可能。此一由於標準地價謹慎之切入點而平均達到約為交易值70%之估價水準（參閱Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 Abschnitt I Rn. 7 a und Abschnitt II. 1 Rn. 31; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <691>; Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung, a. a. O., S. 9 und 11; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 138 Rn. 27 und § 145 BewG Rn. 8; Halaczinsky, in: Rössler / Troll, a. a. O., § 145 Rn. 22; Kreuziger / Schaffner, a. a. O., § 145 Rn. 19），也是作為類型化估價之結果而出現，並且考慮到在地產所存在，於前揭C. II. 2. a)所描述之價值走廊，而在憲法上乃可予忍受。

bb)然而，依據估價法第138條第1項第2句、第4項，第145條第3項第2句所規定，於1996年1月1日所發布而適用到2006年底之價值比例核定（Festschreibung），此一估價至少當下不再符合基本法第3條第1項之規定。蓋立法者因此未達到由平等原則所推導出之憲法委託，即對於財產標的掌握其現在之價值，或者對於涉及過去

之價值伴隨發展地予以更新，以確保一個在財產價值比例上貼近事實之估價（參閱BVerfGE 93, 165 <173, 176 f.>）。從平等的觀點來看，甚麼樣的核定期限還可認為是可接受到，這在此無須加以決定。無論如何，一個在將近11年前所確定之地產價值，乃是超出限度的，直到一個在結構上足夠切合平等的安排能夠出發為止。蓋在不動產市場上之價格發展，導致涉及過去之價值不僅在其比例上不再反映未有建物之土地團體內之價值比例，也不再符合其他財產標的之現在價值。

對於不動產市場來說，土地價格典型地在近年來面臨一個並非不顯著的、在地區上不同的改變（參閱BRDrucks 229 / 01, S. 15; Eisele, INF 2002, S. 1 <2>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 Abschnitt II. 1 Rn. 4 a; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <695>; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 145 BewG Rn. 8）。這也可從財政部長於本程序所表示之意見導出，依其見解不動產價格在很多地方都跌。未有建物之土地之取得者，因此不再是符合其因取得而促成之給付能力來課稅，而是經由遺產稅，視其所取得之不動產自1996年1月1日以來之發展如何，而在完全不同的範圍內受有負擔。

因此此一價值估算導致違憲之課

稅結果（參閱Heidemann / Ostertun, ZEV 2002, S. 335 <336>; Drosdzol, DStZ 2001, S. 689 <695>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 Abschnitt II. 1 Rn. 4 a; Eisele, INF 2002, S. 1 <2>; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 145 BewG Rn. 8）。較低一般價值之證明可能性並無法予以補救。一方面，其排除了對於價格之低估，另一方面，其只阻止了估價超過一般價值，但只將租稅價值僅僅限縮到交易價值之100%，而不是限縮到平均所達到之約交易價值70%之估價水準。

對於估價法第138條第1項第2句、第4項、第145條第3項第2句所規定價值比例之多年核定的實際需求，並不明顯，蓋鑑定人委員會（Gutachterausschüsse）每一兩年週期就會調查標準地價（另參閱建築法第196條第1項第3句）。因此其能夠輕而易舉地回溯到現實價值（參閱Halaczinsky, in: Rössler / Troll, a. a. O., § 145 Rn. 23）。此外此亦符合立法者最近之估計，其自2007年1月1日開始放棄核定，並且打算依照課稅時點之價值比例來確定地產值（參閱聯邦政府2007年租稅法律草案，BTDrucks 16 / 2712, S. 34 f., 86 f.）。

g)無論如何目前對於不動產之估價規定，因此於所有部分領域都不符合平等原則之規定，所以在估價層次

就已導致違憲之課稅結果。對於取得不動產者之課徵遺產稅，從而也是以與基本法第3條第1項不相符合之方式而加以安排。

3.這同樣適用於對資合公司股份取得者之課徵遺產稅。此同樣導出自立法者在遺產與贈與稅法第12條第2項第2句、第5項第2句以及估價法第109條第1項，對於應依估價法第11條第2項第2句後段估計之未上市股份，規定其採用租稅決算值，由此錯過了對於立法者之課稅區分，在估價層次之有計畫的構成要件安排。

a)在此一應予估計之股份，租稅決算值方法所導致之租稅值，在通常情形顯然會落到以往適用到1992年底之部分值估價後面。此一認定足夠清楚地由估價想法的分析顯示出來，以至於不需要以實證調查之資料作進一步之證實。

雖然依照遺產與贈與稅法第12條第2項第1句之規定—與在營業財產之情形不同—應考慮企業之獲利能力。此於財政機關之實務上透過所謂斯圖嘉特程序（das so genannte Stuttgarter Verfahren）而達成，在此一程序中企業的實體價值，以一個表達企業獲利能力之獲利百分比的「多餘盈餘方法」（Übergewinnmethode）而加以修正（參閱Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 ErdStG Abschnitt II. 4 Rn. 6）。

不過，此一非回溯到直接之立法者決定的行政程序，依其想法僅僅只是對於作為估價出發點之實體價值之修正（參閱 Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 ErdStG Abschnitt II. 4 Rn. 6; Eisele, in: Rössler / Troll, a. a. O., § 11 Rn. 49; Moench / Höll, a. a. O., S. 192），且其因租稅決算值方法之緣故，平均而言顯然在低於交易價值之範圍內流動。雖然有此一對於獲利能力之考慮，儘管如此立法者所規定之租稅決算值方法，仍然對於此資合公司應行估價股份，達成一個平均而言顯然低於一般價值之租稅值。這與文獻上廣泛達成一致之估計相符合（參閱 Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., § 11 BewG Rn. 32; Christoffel, GmHR 1993, S. 205 <206>; Rödder, DB 1993, S. 2137 <2143>; Rid, in: Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 531 <534 f.>; Hübner, DStR 1993, S. 1656 <1657>; Seer, GmHR 1999, S. 64 <68>; Becker / Horn, DB 2005, S. 1081; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>; Jahndorf, StuW 1999, S. 271 <273>; Bippus, DStZ 1998, S. 225 <229>）。

b)此外，租稅決算值之採用—又是與營業財產並行地—，對於資合公司之股份以完全不同之種類與方式而有所影響。此一結果同樣在估價想法

上就已清楚，而因此沒有經實證上調查之資料基礎也可以確定。

以法律上所規定之獲利能力之考慮，以及斯圖嘉特程序規定之安排，在獲利特別強之資合公司，能夠達到顯然較在營業財產為高之租稅價值（參閱 Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., Vor § 12 ErbStG Rn. 42），在極端情形，其甚至超過交易價值意義下之一般價值（參閱 Jülicher, in: Troll / Gebel / Jülicher, a. a. O., § 12 Rn. 308; Göllert / Ringling, DB 1999, S. 516 <518>）。相對地，高設備但獲利弱之企業，甚至能夠更強烈地經由租稅決算值之採用而獲得利益（參閱 Herzig / Kessler, DStR 1994, Beihefter zu Heft 12, S. 13; Christoffel, GmHR 1993, S. 205 <207>; Noll, DStR 2002, S. 1699 <1702>; Jülicher, a. a. O., § 12 Rn. 469）。

不考慮此一回溯到遺產與贈與稅法第12條第2項第1句之行政上實現所導致之特殊性，在資合公司之股份也適用者，乃這些公司在不同的限度上有能力利用結算可能性。這必定導致租稅值在其與交易價值關係上之寬廣散布幅度；就此可參閱對於營業財產之論述。也看不出來此一散布幅度可以透過法律估價規定在行政技術上的實現而予以平衡。例如斯圖嘉特程序，乃建築在對於財產價值相較於一般

價值在結構上不統一之調查上，且因此予以更新。

此外，由租稅決算值方法所引起的不同，不僅存在於其一般價值必須以估計加以調查的非上市股份範圍內。對其所規定之採用租稅決算值，也會導致相對於其餘資合公司股份之大縫隙（參閱Seer, GmbH 1999, S. 64 <68>; Meincke, ErbStG a. a. O., § 12 Rn. 4），其估價乃是依照證券行情價值而作成，更確地說乃是由時間上接近的買賣所導出，且依照相關文獻上一致之估計，其通常導致顯然較高之價值（參閱Viskorf, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., Vor § 12 ErbStG Rn. 42 f.; Becker / Horn, DB 2005, S. 1081; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 ErbStG Abschnitt II. 4 Rn. 28; Jülicher, a. a. O., § 12 Rn. 306; Binz / Sorg, DStR 1994, S. 993; Flick, DB 1997, S. 844 <845>; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>; Jahndorf, StuW 1999, S. 271 <273>; Moench / Höll, a. a. O., S. 190; Piltz, ZEV 1997, S. 61）。

c)此一在結構上不足以切合平等地趨近一般價值之估價，無法經由簡化之衡量而正當化（對此參閱BTDrucks 12 / 1108, S. 36; BRDrucks 522 / 91, S. 36）。蓋負擔決定在法律上之實現，基於結果上之散布幅度，

不僅未瞄準租稅上之給付能力，也欠缺一貫性。就此可連結到對於營業財產之相關論述。

類型化之衡量同樣不足以正當化租稅決算值方法。當立法者對於資合公司股份自己決定一般價值之估價目標，而其達成在典型之通常情形卻因租稅決算值之採用而被阻止時，尤其如此。蓋租稅決算值之結構具有建立隱性庫存的可能性，而導致財產實體的交易價值只在例外情形才會反映出來。這構成對於切合事物與體系之估價準則的放棄（參閱Hübner, DStR 1993, S. 1656 <1657>）；蓋此一估價以遠離事實之出發參數為基礎（參閱Hübner, ZEV 1998, S. 83 <84>; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 ErbStG Abschnitt II. 4 Rn. 6），估價目標因此在體系條件上通常無法達成（參閱Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 12 ErbStG Abschnitt II. 4 Rn. 28; Bippus, DStZ 1998, S. 225 <229>; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>）。

此一斷定乃是直接歸因到法律上所規定之租稅決算值準則，而不是僅因對於法律規定在行政上之錯誤實現（維持此一見解者，Daragan, Zerb 2003, S. 11 <12>）。蓋看不出來由租稅決算值所引起之錯置，可以借助於類型化，並從而務實之行政程序，例如斯圖嘉特程序，而予以矯正。

d)由於一般價值之估計乃是在實務上居於支配地位之估價程序，所以由租稅決算值方法所產生之違憲性，同樣在資合公司股份也貫穿整個估價結構。跟在營業財產之情形相同，此一估價無法擺脫偶然性與恣意。一個在比例上貼近事實地反映價值比例之價值調查並不存在（參閱Hübner, DStR 2001, S. 2193 <2195>; Bippus, DStZ 1998, S. 225 <229>; Hülsmann, INF 2001, S. 467 <470>; Moench / Höll, a. a. O., S. 190）。

對於資合公司股份之估價，因此單獨就導致違憲之課稅結果。因此，就基於在計算基礎調查的第二層次之優惠規範考慮（遺產與贈與稅法第13a條）以及在稅率上（遺產與贈與稅法第19a條），所產生之整體減輕負擔，是否由於減輕負擔之範圍，而導致此等享有所有優惠之資合公司股份之取得人，具有相對於未受優惠財產之取得人之違憲的較佳地位，可置而不論。

法律上對於遺產與贈與稅法第13a條、第19a條所規定優惠之適用，要求被繼承人或贈與人多於25%之持股額（遺產與贈與稅法第13a條第4項第3款、第19a條第2項第1句第3款），這在憲法上是否一如聲請法院所主張（相同見解Spitzbart, a. a. O., S. 196, 202 f.; Meincke, ZEV 2002, S. 493 <495>; Hübner, in: Viskorf / Glier /

Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., § 13 a ErbStG Rn. 62）-應予責難，此一問題亦無須加以決定。立法者乃持以下之見解，即以此一持股額界限能夠對抗類型化之濫用安排，蓋一個這樣之最低參與顯示出，此等股份所有人在企業上與一個公司結合，而不只是證券交易上之資本購買者（參閱BRD-rucks 171 / 95, S. 157 f.）。這顯得並非無說服力。蓋依據股份公司法與有限公司法之規定（股份公司法第179條第2項第1句，有限公司法第53條第2項），只有超過四分之一持股額之參與才能在章程變更上，保障阻礙的少數。

當立法者僅僅揭示被繼承人或贈與人之參與，其並未使此一聯結點從其視野喪失。他總是在營業財產以及與其受相同對待之資合公司股份間建立同時性，惟在營業財產之情形，是否因繼承或贈與而分割到數所有權人-在有些情形因此導致較低之分配額-，這對於遺產與贈與稅法第13a條、第19a條之優惠，同樣並不重要。優惠的理由是，認定營業財產在被繼承人或贈與人手上，而其目標在於使營運之繼續進行可能以及創造投資誘因。企業上對於資合公司股份之影響狀況可能並無重大不同；甚至如果由於繼承或贈與方式之移轉而產生分裂，尤其是存有遺產與贈與稅法第13a條第5項、第19a條第5項之補課稅保

留，這仍有其適用。

4.最後，農林牧業上財產之估價，也違反由平等原則所導出之要求，且因此導致與基本法第3條第1項不相符合之課稅結果。

a)農林牧業企業之住所部分以及工廠住宅之估價，依估價法第143條第1項之規定，乃適用估價法第146條到第150條對於不動產之估價規定，其取向於一般價值作為價值範疇，對於營運部分則規定以收益值為估價目標。對於此一以往作為營運部分單位估價基礎的想法（參閱BVerfGE 41, 269 <280>; 93, 165 <176>），立法者在1996年之新規定亦無任何改變（參閱BTDrucks 390 / 96, S. 44）。所以估價法第142條於其第1項，明確地指出估價法第36條這一個對於以往的法律狀況具決定性之估價規定，而且規定營運部分之價值如果不是第2項之標準化的收益值，就是第3項之個別收益值，其依據估價法第142條第1項第2句之規定，由營運純收益之18.6倍得出。

營運部分之估價並非指向一般價值之價值準則，而是指向收益值，這違反立法者對於負擔決定作一貫性安排之義務，並因此與基本法第3條第1項不相符合。蓋估價目標上以收益值作為一般價值以外之獨立價值範疇，在結構上就無法掌握到繼承人或受贈人因財產增加而提高之給付能力，此

一給付能力依照作為遺產稅基礎之立法者想法，正是應該依據在客觀條件下出售所可達到之價格，而不是僅依據由財產實體所能獲得之收益來加以估量（參閱前揭C. I. 3.）。與此應加區分—且於農林牧業財產之營運部分並未規定—者，乃單純的收益值方法，其對於特定之財產種類，有時可以拉近到對於一般價值之類型化調查。惟選擇收益值作為價值準則，來作為遺產稅上之優惠措施，並不合適，蓋其於估價層次就已發生，且因此從一開始就阻止了對於財產價值在其比例上之貼近事實掌握。

b)對於農林牧業財產之住所部分與工廠住宅之估價，類推適用對於估價法第146條、第147條所規定不動產之說明。在該處所確定之憲法上缺失，在此同樣在估價層次就已導致對於平等原則之違反。

c)此外，與營運處於經濟上關聯之債務值並不會在相應之範圍內減少，儘管由營運部分、住所部分以及工廠住宅所組成之農林牧業企業的地產值（估價法第144條），平均僅及於交易價值約10%。此一比例已經財政部長於聲請法院之言詞審理中予以確認，且於其提出於聯邦憲法法院之補充意見中，依據聯邦政府2001年農業政策報告中所述之調查，提供了堅實之論據。文獻上—就顯然一致者而言—也以其為出發點（參閱Moench /

Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, a. a. O., § 13 a Rn. 30; Engel, DStZ 2003, S. 75; ders., in: Leingärter, a. a. O., Kap. 96, Rn. 11)。依據遺產與贈與稅法第10條第6項第5句之規定，只有當取得者在農林牧業經濟上低地產值外，還享有遺產與贈與稅法第13 a條所規定之優惠（免稅額以及估價扣除額），債務之減少才會納入考慮。然而，他可以經由依據遺產與贈與稅法第13 a條第6項之規定放棄此一優惠，而得以保持此一未減少之債務扣除。

債務以其交易價值予以扣除，將導致超出比例之結算或優惠效果，經由此一效果，農林牧業經濟上財產之「淨值」與以一般價值估價之財產相較，將會進一步下降。此外可能導致債務傾斜。在農業經濟上之財產被估價為交易值10%之情形，考慮到其淨值之債務往往超過農林牧業經濟上之地產值，因此在遺產稅上形成一個負值，而在觀察企業的交易價值與債務時，會產生正值（參閱Bundesministerium für Verbraucher-schutz, Ernährung und Landwirtschaft, Ernährungs- und agrarpolitischer Bericht der Bundesregierung 2003, S. 127, Tabelle 38, 依此，金錢債務平均約為農業經濟上主要取得企業之積極結算財產的16%），這些乃顯而易見。然而，其他財產標的將可能全部或部分免遺產

稅地取得，而其未為法律規定之優惠目的所涵蓋，而且其減輕負擔並非以立法者可認知之決定為基礎。

d)依據此一在估價層次之廣泛瑕疵，以下問題可置而不論，亦即現行對於農林牧業經濟上企業之營運部分的估價規定，是否由於在估價法第142條第2項之通常情形所獲致之標準化收益值，在舊各邦中與跟農林牧業經濟上之地產值一樣，總計平均僅約達一般價值之10%（參閱Engel, DStR 2003, S. 75 <76>; Gürsching / Stenger, a. a. O., § 142 Rn. 20; 對於新的各邦，此二者都指出顯然較高之比例值，從平均約25%或40%到50%），而因此亦與基本法第3條第1項不相符合。

甚至當立法者規定了一個在憲法上無可非難之估價，且營運部分僅能以極小部分之一般價值予以考慮之此一結果，在計算基礎調查之第二層次可經由特別之優惠規定而達成，一個可透過目前可看出之引導目標而來的正當化，仍然是可疑的。立法者在估價法第138條、第140條到第144條，對於農林牧業經濟上之地產值所作的法律規定，乃想要避免高估且考慮到收益之不確定性（參閱BRDrucks 390 / 96, S. 44, 49; BTDrucks 13 / 5952, S. 27 f.）。高估的危險在目前之規定想法中，特別是會因此而出現，即儘管有收益之不確定性，仍然對於未來包括數年之期間規定固定之收益值。不

過這反正廣泛地以一個趨近一般價值的估價來予以補救。只要在立法理由中是以農林牧業經濟財產之公共福祉關聯為基礎，那麼就已看不出來，在何等範圍內這已在一般價值中反映出來。

其次，估價規定與遺產與贈與稅法第13a條、第19a條之租稅優惠規定間之犬牙交錯，無須深入之審查。遺產與贈與稅法第12條第3項所規定農林牧業地產值之估計，連結估價法第138條第2項、第140到第144條之規定，以及遺產與贈與稅法第13a條之特權化（涉及事物之免稅額與估價扣除額），就已共同導致，農林牧業經濟財產以繼承或贈與方式之取得，通常不再引發租稅。聯邦財政部長於其補充意見中稱，根據聯邦政府於2001年農業政策報告，關於試驗企業之敘述所作之審查得出，在只移轉農林牧業經濟之企業的情形，不再得出可確定之遺產稅。這也符合文獻上之估計（參閱Moench / Weinheim, Erbschaft- und Schenkung-steuer, a. a. O., § 13 a Rn. 30; Engel, DSStZ 2003, S. 75 <76>; Hübner, in: Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a. a. O., § 13 a Rn. 57; Moench / Höll, a. a. O., S. 175）。

依據立法者的想法，透過遺產與贈與稅法第13a條所規定優惠之延伸到農林牧業經濟上之企業，應可以使世代交替較為容易，並且確保小型企

業以及農村之家庭企業原則上不會因遺產與贈與稅而受到負擔，且較大型之企業能感受到租稅負擔之明顯降低（參閱BRDrucks 390 / 96, S. 44）。從聯邦財政部對於聯邦政府農業政策報告之分析得出，甚至在取得年收入超過10萬歐元，使用農地140公頃且交易價值2,700萬歐元之企業時，仍不附帶發生遺產稅。一個這麼廣泛之減輕負擔，是否仍為立法者之決定所涵蓋，而且以必要之方式而被正當化，在此可置而不論。這也同樣適用於，在債務傾斜與放棄遺產與贈與稅法第13a條之特權化時，完全或部分免除遺產稅而取得進一步財產的可能性。

III. 遺產與贈與稅法所規定之統一稅率違反平等原則

遺產與贈與稅法第19條第1項因此與基本法第3條第1項不相符合。蓋儘管關於對附租稅義務之財產取得的價值調查規定，未滿足平等原則之要求，其仍對於因死亡或贈與而取得財產的所有情形，規定了統一之稅率。在從涉及之納稅義務人以及從其經濟意義來看，皆屬遺產與贈與稅法之重要部分領域中，移轉之財產價值並未趨近一般價值予以掌握，此外不僅在個別財產種類之內，也在與其他種類財產比較下，其在相互比例上並沒有貼近事實在租稅計算基礎上反映出來。對於納稅義務人因取得所提高之財政上給付能力，課以租稅負擔，

