

Bach, Stefan; Linscheidt, Bodo

Article — Digitized Version

Die Neuregelung der einheitswertabhängigen Besteuerung

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Bach, Stefan; Linscheidt, Bodo (1995) : Die Neuregelung der einheitswertabhängigen Besteuerung, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Nomos, Baden-Baden, Vol. 75, Iss. 11, pp. 592-601

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/137295>

Standard-Nutzungsbedingungen:

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

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

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

Terms of use:

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

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

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

Stefan Bach, Bodo Linscheidt

Die Neuregelung der einheitswertabhängigen Besteuerung

Vor kurzem hat das Bundesverfassungsgericht die Anwendung der Einheitswerte des Grundbesitzes bei Vermögensteuer und Erbschaftsteuer für verfassungswidrig erklärt. Damit wurde ein Schlußstrich unter einen seit langem beklagten Zustand gezogen. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis Ende 1996 eine Neuregelung herbeizuführen. Welche Optionen bestehen dabei? Wie kann die einheitswertabhängige Besteuerung insgesamt neu geordnet werden?

Einheitswerte werden nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) für inländischen Grundbesitz und inländische Betriebe festgestellt. Sie werden zugrundegelegt bei der Vermögensteuer, der Gewerbesteuer, der Erbschaftsteuer und der Grundsteuer. Als eine Art Vorschaltverfahren der Wertermittlung hat die Einheitsbewertung die Aufgabe, die Einheitlichkeit der Bewertung von Vermögensgegenständen zu gewährleisten. Damit soll sie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichern sowie – jedenfalls nach der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers – der Steuervereinfachung und Minderung des Verwaltungsaufwandes (!) dienen¹.

Kernbereich der Einheitswertermittlung ist die Bewertung von Grundstücken. Hierfür sind in Abhängigkeit von Zustand und Nutzungsart der Grundstücke verschiedene Bewertungsverfahren vorgesehen. Unbebaute Grundstücke werden mit dem Verkehrswert, bebaute Grundstücke normalerweise nach einem Ertragswertverfahren (auf Basis der Jahresrohmiete und verschiedener Vielfältiger), in Einzelfällen nach einem Sachwertverfahren bewertet. Letzteres kommt vor allem bei Ein- und Zweifamilienhäusern zur Anwendung, die sich durch besondere Gestaltung und besondere Ausstattung wesentlich von normalen Gebäuden unterscheiden, und bei Geschäftsgrundstücken, für die weder eine Jahresrohmiete ermittelt

noch eine übliche Miete geschätzt werden kann (§ 76 Abs. 3 BewG). Die Wertansätze beziehen sich jeweils auf den Zeitpunkt der letzten Hauptfeststellung, den 1. 1. 1964. Gemäß § 121a BewG wurden sie durch einen pauschalen Zuschlag von 40% erhöht (dies gilt nicht für die Grundsteuer).

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts

Mit seinen Beschlüssen vom 22. Juni 1995 hat das Bundesverfassungsgericht die Anwendung der Einheitswerte des Grundvermögens bei der Veranlagung zur Vermögensteuer sowie zur Erbschaftsteuer für unvereinbar mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) erklärt². Ein derartiges Grundsatzurteil war schon lange überfällig und wurde allgemein erwartet. Bemerkenswert ist, daß das Gericht die Vorlage zum Anlaß genommen hat, die Vermögensteuer verfassungsrechtlich in ihren Maßstäben und Grenzen näher auszuloten und explizit auf das Konzept einer ergänzenden *Sollertragsteuer* festzulegen. Insbesondere wird ausgeführt, daß die Verfassung die steuerliche Gesamtbelastung durch Einkommen- und Vermögensteuer auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens begrenze; die Vermögensteuer dürfe ferner zu den übrigen Steuern vom Ertrag (also Einkommen- oder Körperschaftsteuer) nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags bei typisierender Betrachtungsweise von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der

Dr. Stefan Bach, 31, ist Mitarbeiter der Abteilung Öffentlicher Sektor am Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin; Bodo Linscheidt, 28, Dipl.-Kaufmann, ist Mitarbeiter am Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln.

¹ Zur Geschichte von Bewertungsgesetz und Einheitsbewertung: L. Gürsching, A. Stenger: Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Einführung BewG Anm. 1 ff.; § 19 BewG, Anm. 4.

² Bundesverfassungsgericht – 2 BvL 97/91 – und – 2 BvR 552/91 – (als Manuskript beim Bundesverfassungsgericht verfügbar). Auszüge in: Neue Juristische Wochenschrift, 40/1995, S. 2615 ff.

Nähe der hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibe³. Ferner habe der Gesetzgeber bei einer Neuregelung der Grundbesitzbewertung zu beachten, daß die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung von der Vermögensbesteuerung freigestellt werden müsse (dies gilt sowohl für die Vermögensteuer als auch für die Erbschaftsteuer). Dabei sei eine Orientierung am durchschnittlichen Wert eines Einfamilienhauses naheliegend sowie die Kontinuität des Ehe- und Familiengutes zu berücksichtigen.

Durch das Urteil werden für den Steuergesetzgeber die Möglichkeiten eines eigenständigen Zugriffs auf das Vermögen erheblich beschränkt. Bisher galt nach ständiger Rechtsprechung, daß die Besteuerung die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes grundsätzlich unberührt lasse⁴. Das Bundesverfassungsgericht konstituiert nun einen besonderen eigentumsrechtlichen Bestandsschutz des konsolidierten Vermögens gegenüber der Besteuerung, der aus der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG eigentlich nicht zu entnehmen ist⁵; gleiches gilt auch für die Begrenzung der steuerlichen Gesamtbelastung der Vermögenserträge auf etwa die Hälfte. Wenn auch das Bundesverfassungsgericht mit seinem Urteil wohl etwas über das Ziel hinausgeschossen ist – die Ausführungen zur Sollertragsteuerkonzeption waren durch die Vorlage nicht veranlaßt, es ging um die Einheitswerte des Grundvermögens –, so wird damit doch zum ersten Mal eine verfassungsmäßige Obergrenze der Steuerbelastung festgesetzt. Vor dem Hintergrund der schon seit längerem geführten Diskussion um institutionelle, insbesondere konstitutionelle Beschränkungen der Finanzpolitik⁶ ist dies eine bemerkenswerte Entwicklung. Zugleich wird damit jedoch die Vermögensteuer als

Instrument des Vermögensausgleichs und der Umverteilung praktisch abgeschafft.

Diese recht dezidierten und in weiten Bereichen eine Neuorientierung beinhaltenden Obiter dicta des Bundesverfassungsgerichts lenken den Blick auf das Gesamtbild der verschiedenen Komponenten der gegenwärtigen Vermögensbesteuerung in ihren steuersystematischen Aspekten.

Steuersystematische Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung

Die fiskalische Bedeutung der Vermögensbesteuerung ist in Deutschland gegenwärtig (1995) mit einem Aufkommen von 33,6 Mrd. DM (oder 4,1% der gesamten Steuereinnahmen)⁷ im internationalen Vergleich relativ gering. Im einzelnen schlagen zu Buche die Vermögensteuer mit 7,9 Mrd. DM, die Erbschaftsteuer mit 3,6 Mrd. DM, die Grundsteuer mit 13,7 Mrd. DM und die Gewerbesteuer mit 8,4 Mrd. DM⁸. In den neuen Bundesländern werden die Vermögensteuer und die Gewerbesteuer nicht erhoben.

Eine zusätzlich zur Einkommensbesteuerung erfolgende Vermögensbesteuerung wird häufig mit einer besonderen steuerlichen Leistungsfähigkeit begründet, die das Vermögen vermittelt. Unabhängig von den Vermögenserträgen werden dem Vermögensbestand eigenständige Nutzenkomponenten zugeschrieben – zu denken ist etwa an Sicherheit, Liquidität, Macht oder Sozialprestige. Hinzu tritt das Motiv der Verteilungsgerechtigkeit. Durch Vermögensumverteilung bzw. durch die Verhinderung der Anhäufung großer Vermögensmassen und die Verwirklichung einer gleichmäßigeren Vermögensverteilung soll die Chancengleichheit der Gesellschaftsmitglieder verbessert werden. Allerdings wäre unter diesem Aspekt auch die Erfassung des immateriellen Vermögens geboten – insbesondere des Humankapitals in Form von Ausbildung und beruflichen Fähigkeiten. Dies unterbleibt jedoch aus naheliegenden rechtsstaatlichen und steuertechnischen Gründen. Traditionell spielen bei der Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung auch die Kontroll- und Nachholfunktion eine gewisse Rolle. Die einzelnen Elemente der deutschen Vermögensbesteuerung lassen sich steuersystematisch wie folgt einordnen:

Die *Vermögensteuer* wurde ursprünglich als ergänzende Besteuerung des „fundierten Einkommens“

³ Dazu die abweichende Meinung des Richters Böckenförde, der zwar dem Senatsbeschluß im Ergebnis – also in Hinblick auf die Zugrundelegung der gegenwärtigen Grundvermögen-Einheitswerte – zustimmt, jedoch die Festlegung der Vermögensteuer auf eine Sollertragsteuer sowie die Begrenzung der steuerlichen Gesamtbelastung auf etwa die Hälfte der Vermögenserträge weder durch die Vorlage veranlaßt noch für verfassungsrechtlich begründet hält.

⁴ BVerfGE 4, 7, 17; 78, 249, 277; 89, 48, 61. Als praktisch kaum relevante Grenzlinie gilt lediglich eine übermäßig belastende, die Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigende und damit erschwerende Besteuerung, BVerfGE 14, 221, 241; 82, 159, 190.

⁵ So auch die abweichende Meinung des Richters Böckenförde (vgl. Fußnote 3).

⁶ Dazu vor allem G. Brennan, J. M. Buchanan: *The power to tax. Analytical foundations of a fiscal constitution*, London u.a.O. 1980; dazu auch H. Grosseketttler: *Der Brennan-Buchanan-Plan zur Eindämmung von Statstätigkeit oder: Brauchen wir eine neue Finanzwissenschaft?*, in: *Finanzarchiv* 1981, S. 496 ff.; H. Mann: *Theorie und Politik der Steuerreform in der Demokratie*, Frankfurt am Main u.a.O. 1987; S. Bich: *Institutionelle Beschränkungen der Finanzpolitik; Beitrag für den Kongress „Gesundung der Staatsfinanzen“ der Hanns Martin Schleyer-Stiftung in Innsbruck im Juni 1995*, Tagungsband, Köln 1995 (erscheint demnächst).

⁷ Arbeitskreis „Steuerschätzungen“, Oktober 1995.

⁸ Es wurde unterstellt, daß von den gegenwärtig 42 Mrd. DM Gewerbesteueraufkommen in den alten Bundesländern 20% auf die Gewerbesteuer entfallen.

konzipiert, so vor allem im preußischen „Ergänzungsteuergesetz“ aus der Zeit der Miquelschen Steuerreform in Preußen (1893), das die weitere Entwicklung zur Reichsvermögensteuer von 1922 geprägt hat – dies geschah allerdings vor dem historischen Hintergrund einer im Vergleich zur Gegenwart wesentlich niedrigeren Besteuerung der Erwerbseinkommen durch direkte Einkommensteuern. Auch in der gegenwärtigen Steuerrechtswissenschaft wird dieser Gedanke betont: Die Vermögensteuer müsse unter normalen Umständen aus den üblicherweise zu erwartenden möglichen Erträgen (Sollerträgen) des Vermögens geleistet werden können, ein Eingriff in die Vermögenssubstanz sei also zu vermeiden⁹.

War das Bundesverfassungsgericht in seiner früheren Rechtsprechung noch nicht so weit gegangen, hat es nun die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Vermögensteuer von ihrer Ausgestaltung als ergänzende Sollertragsteuer abhängig gemacht. Der sachgerechte Bewertungsmaßstab der Vermögensteuer ist dann der Ertragswert. Der wesentliche Unterschied

zur Belastungskonzeption der Einkommensbesteuerung besteht demnach nur darin, daß letztere Steuern allein auf den *realisierten* Vermögensertrag zugreifen, unrealisierte Vermögenssteigerungen also bis zur Realisierung steuerfrei bleiben. Demgegenüber erfaßt die Vermögensteuer im Prinzip auch unrealisierte Wertsteigerungen, indem – so jedenfalls ihr konzeptioneller Anspruch – regelmäßig aktualisierte Werte der Besteuerung zugrundegelegt werden¹⁰; daß dies indes beim Grundvermögen aufgrund des großen verwaltungstechnischen Aufwands nicht praktikabel ist und daher unterbleibt, wird sich im folgenden zeigen. Angesichts der heutigen Dominanz der Einkommensbesteuerung stellt sich dann die Frage nach der Berechtigung einer ergänzenden Sollertragsteuer, jedenfalls soweit Vermögenserträge bereits durch die Einkommensbesteuerung vorbelastet sind. So gesehen ist die verfassungsrechtliche Begrenzung der Ge-

⁹ Vor allem P. Kirchhof: Die Steuerwerte des Grundbesitzes, Köln 1985; vgl. auch K. Vogel: Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, in: Deutsche Steuer-Zeitung A 1979, S. 32 ff.; D. Meyding: Ist eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung überhaupt möglich?, in: Deutsches Steuerrecht 1992, S. 1113 ff.; K. Tipke: Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, S. 853 ff. Ähnlich auch BVerfGE 40, 109, 119; 41 269, 281.

¹⁰ Nebenbei bemerkt hat es nicht an Versuchen gefehlt, auch im Rahmen der einkommensteuerlichen Bewertungsvorschriften vom handelsrechtlichen Realisations-, Niederstwert- und Imparitätsprinzip abzugehen. So versuchte die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts zum preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 zeitweise, den „gemeinen Wert“ (also den Verkehrswert) als Bewertungsgrundsatz zu etablieren – letztlich ohne Erfolg. Die Entwicklung der Teilwertidee in der ersten Hälfte dieses Jahrhunderts weist in eine ähnliche Richtung. Dazu K. Barth: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts und der darauf beruhenden Bilanzauflösungen, Bd. II, Stuttgart 1955, S. 211 ff.

Stephan Herlitzius

Lean Production –

Arbeitsrechtsfragen bei Einführung und Gestaltung von Gruppenarbeit

Die Krise am Arbeitsmarkt läßt sich nur bewältigen, wenn Deutschland seine Wettbewerbsfähigkeit auch als Produktionsstandort zurückgewinnt. Die nötigen Produktivitätssteigerungen lassen sich unter anderem durch eine »schlanke« Produktion erreichen, deren wesentliches Element die Gruppenarbeit ist.

Der Autor liefert eine Anleitung für deren juristische Umsetzung. Er diskutiert den geeigneten Mix von Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung und Arbeitsvertrag und stellt praxistaugliche Lösungsvorschläge für Einzelprobleme vor: Zusammensetzung der Gruppe, Gruppensprecher, Möglichkeiten produktivitätsorientierter Lohngestaltung, Deregulierung bei der Eingruppierung in Lohngruppen, Haftung, Reform des Vorschlagswesens, Nutzung der betrieblichen Mitbestimmung als Wettbewerbsvorteil.

Das Buch richtet sich an alle Interessierte, die für die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen Verantwortung tragen, sei es auf der Arbeitgeber- oder Arbeitnehmerseite, sei es in der Politik.

1995, 71 S., brosch., 20,- DM, 148,- öS, 20,- sFr, ISBN 3-7890-3963-2
(Schriften der Hans-Böckler-Stiftung, Bd. 21)



Nomos Verlagsgesellschaft • 76520 Baden-Baden



samtbelastung aus Einkommensbesteuerung und Vermögensbesteuerung auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens naheliegend.

Eine solche Interpretation negiert indes die erläuterte eigenständige Rechtfertigung der Vermögensteuer. So führte der Gesetzgeber der gegenwärtigen Vermögensteuer im Jahre 1974 aus, der Vermögensbesteuerung liege ausdrücklich der Gedanke zugrunde, daß das Vermögen an sich bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstelle¹¹. Die im Jahre 1974 vorgenommene Abschaffung der Abzugsmöglichkeit der Vermögensteuer als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer dokumentiert ebenfalls den Willen des Gesetzgebers, die Vermögensteuer von der Einkommensbesteuerung zu emanzipieren. Gegen die Sollertragsteuerkonzeption läßt sich ferner einwenden, daß die Vermögensteuer seit jeher auch Vermögensteile einbezieht, die nicht zur Erzielung (monetärer) Erträge eingesetzt werden (z.B. selbstgenutztes Grundvermögen oder Kunstgegenstände, Schmuck), während sich die Einkommensbesteuerung auf marktliche Vermögenserträge beschränkt. Schließlich sind auch die Bewertungsgrundsätze des BewG auf den Verkehrswert bzw. auf den gemeinen Wert ausgerichtet: Das Ziel der Einheitsbewertung von 1964 war es, „gleichmäßige, den Verkehrswerten nahekommende Einheitswerte als Grundlage der Besteuerung zu finden“¹² – also auch in den Fällen, wo das Ertragswertverfahren bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes zur Anwendung kommt. Die bisher der Vermögensteuer zumindest konzeptionell-theoretisch zugedachte verteilungspolitische Funktion müßte mit dem Verfassungsgerichtsurteil weitgehend aufgegeben werden, es sei denn, diese Funktion würde von anderen Steuern übernommen.

Die *Erbschaft- und Schenkungsteuer* ist anerkanntermaßen eine Substanzsteuer, die den Vermögenstransfer zwischen den Generationen belastet. Sie kann auch als eine Teilkomponente der Einkommensbesteuerung interpretiert werden, da sie in ihrer Ausgestaltung als Erbanfallsteuer auf einen Leistungsfähigkeitszugang des Erben (oder Beschenkten) zugreift¹³. Der Gedanke der Verteilungsgerechtigkeit im Sinne einer Milderung von Startungleichheiten in der Wettbewerbswirtschaft spielt bei der Rechtfertigung eine zentrale Rolle. Erbschaften und Schenkun-

gen sind auch wichtige Bestimmungsgründe für die Vermögenskonzentration. Die Anknüpfung an Erbschaften und Schenkungen ist folglich ideal für die Zielsetzung einer Nivellierung der Vermögensverteilung geeignet. Traditionell wird der Erbschaftsteuer auch eine Kontroll- und Nachholfunktion zugesprochen¹⁴.

Bei der Rechtfertigung der *Grundsteuer* spielt dagegen weniger der Gedanke der Vermögensbesteuerung oder der Umverteilung, sondern vor allem das äquivalenztheoretische Motiv des Ausgleichs kommunaler Leistungen eine Rolle. Das Kommunalsteuersystem soll eine Art Interessenausgleich gewährleisten zwischen der örtlichen Wohnbevölkerung und den übrigen Gruppen, die kommunale Leistungen nutzen und ebenfalls zum Gemeindesteueraufkommen beitragen (vor allem die Gewerbebetriebe, die über die Gewerbesteuer belastet werden). Aus dieser Sicht ist an die bevölkerungsbezogene Gemeindebesteuerung zunächst lediglich die Anforderung zu stellen, daß sie in Ausgestaltung und wirtschaftlichen Wirkungen örtlich „radiziert“ ist¹⁵, also die örtliche Wohnbevölkerung belastet und „spillovers“ über die Gemeindegrenzen vermeidet. Die Anknüpfung an den örtlichen Grundbesitz bedeutet so gesehen eine durchaus naheliegende und im internationalen Vergleich häufig anzutreffende Ausgestaltungsmöglichkeit, die jedoch nicht zwingend erscheint.

Üblich ist auch eine kommunale Einkommensteuerkomponente. Im gegenwärtigen deutschen Gemeindesteuersystem stellt die Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden den weitaus gewichtigeren Teil der bevölkerungsbezogenen Gemeindebesteuerung dar: Mit gegenwärtig (1995) 46,4 Mrd. DM übersteigt sie die Einnahmen der Grundsteuer um mehr als das Dreieinhalbfache. Neben dem Interessenausgleich wird die Grundsteuer auch mit dem Ziel der kommunalen Finanzautonomie gerechtfertigt, da sie aufgrund des Hebesatzrechtes der Gemeinden besonders „beweglich“ ist¹⁶. Die Erfüllung der genannten Funktionen der Grundsteuer setzt jedoch nicht die Anknüpfung an den Vermögenswerten voraus; sie könnten beispielsweise durch eine Orientierung an grundstücks- oder gebäudespezifischen Merkmalen ebensogut erreicht werden.

¹¹ Bundestags-Drucksache VI/3418, S. 51.

¹² Bundestags-Drucksache IV/1488, S. 31.

¹³ Vgl. z.B. G. Schanz: Der Einkommensbegriff der Einkommensteuergesetze, in: Finanz-Archiv 1896, S. 24.

¹⁴ So begründet die Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung eine ganze Reihe von Anzeigepflichten für Vermögensverwalter, Versicherungen, Standesämter, Gerichte, Notare und andere Urkundspersonen. Derartig weitgehende Eingriffe in die persönlichen Verhältnisse werden den Steuerpflichtigen bei den „übrigen“ Steuern nur in Ausnahmefällen zugemutet.

¹⁵ Klassisch J. Popitz: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932, S. 114 f.

Allgemein ist bei einer *Neuregelung der Vermögensbesteuerung* zu beachten, daß Vermögensgegenstände unterschiedlich mobil sind. Grundvermögen ist immobil, es kann sich dem nationalen Besteuerungszugriff nicht entziehen. Geldvermögen ist dagegen hochmobil; der fiskalische Steuerzugriff läuft hier vielfach ins Leere, weil sich die Steuerpflichtigen in ausländische Steuerschutzzonen zurückziehen. Dies gilt nicht nur für die Vermögensbesteuerung, sondern für die gesamte Kapitaleinkommensbesteuerung – erinnert sei an die jüngsten Erfahrungen mit dem Zinsabschlag¹⁷. Derartige Ungleichbehandlungsergebnisse hat der Gesetzgeber bei einer Neuregelung zu beachten. Wer eine einheitliche Vermögensbesteuerung zu Verkehrswerten will, muß die faktische Gleichbehandlung des Geldvermögens sicherstellen, sei es durch Einführung eines angemessenen Kontrollsystems (Aufhebung des Bankengeheimnisses), Kooperation mit ausländischen Finanzbehörden oder eine Verschärfung der Strafandrohung¹⁸.

Insgesamt zeigt sich, daß neben fiskalischer Tradition und Rechtfertigung aus dem Leistungsfähigkeitsgedanken den gegenwärtigen Vermögensteuern eine Reihe weiterer Funktionen zugewiesen werden (Umverteilung, Finanzautonomie der Gemeinden). Allerdings rechtfertigen diese keinesfalls die bestehende Form der Einheitsbewertung. Zudem können diese Funktionen zumindest partiell auch durch andere Steuern übernommen werden. Zu berücksichtigen ist dabei die vielfältige finanz- und rechtswissenschaftliche Kritik am bestehenden System der einheitswertabhängigen Steuern.

Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten

Hauptkritikpunkt an der gegenwärtigen Vermögensbesteuerung und Anlaß für die verfassungsrechtliche Überprüfung ist die dem Gleichbehandlungs-

gebot zuwiderlaufende Bewertung des Vermögens. Im Zentrum steht dabei die unrealistisch niedrige Besteuerung des Grundvermögens im Vergleich zum sonstigen Betriebs- und Geldvermögen (z.B. Wertpapiere und Kapitalforderungen). Während die Einheitswerte des Betriebsvermögens in Zeitabständen von drei Jahren neu festgesetzt werden (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. BewG)¹⁹ und das Geldvermögen im Prinzip zum Verkehrswert (Kurswert, Nennwert, Kapitalwert) angesetzt wird, gelten für das Grundvermögen weiterhin die Wertansätze der letzten Hauptfeststellung zum 1. 1. 1964. Schon zu diesem Stichtag waren die Bewertungsansätze deutlich niedriger als die damaligen Verkehrswerte²⁰. Aufgrund der in den letzten 30 Jahren erfolgten erheblichen Steigerung der Grundstückswerte hat sich die Diskrepanz weiter verschärft; auch der pauschale Zuschlag von 40% kann diese Entwicklung kaum mildern. Nach Erhebungen des Bundesrechnungshofes entsprachen die Einheitswerte des Grundbesitzes bereits Ende der achtziger Jahre nur noch etwa 10% bis 20% der Verkehrswerte²¹.

Zu ähnlichen Ergebnissen kommt auch eine flächendeckende Kaufpreisuntersuchung der Finanzverwaltung, bei der knapp 100000 Grunderwerbsteuerfälle des Frühjahrs 1992 aus den alten Bundesländern ausgewertet wurden²². Demnach erreichen die Einheitswerte im Durchschnitt nur noch 9% bis 18% der Verkehrswerte (vgl. Tabelle), wobei es nach Region, Siedlungstyp, örtlicher Wohnlage und Gebäudetyp zu großen Unterschieden kommt. Für die neuen Bundesländer wurden sogar – mangels sonstiger Vergleichswerte – die Einheitswerte aus dem Jahre 1935 mit einem Zuschlag bis 600% übernommen (§ 133 BewG), so daß hier von noch gravierenderen Fehlbewertungen auszugehen ist. Verstärkt wird die Ungleichbe-

¹⁶ Auch diese Funktion könnte durch den kommunalen Einkommensteueranteil übernommen werden, sofern dieser mit einem eigenen Hebesatzrecht ausgestattet wird. Siehe dazu Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Bonn 1982, S. 114 ff.; K.-H. Hansmeyer, H. Zimmermann: Bewegliche Einkommensbesteuerung durch die Gemeinden, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 71 Jg. (1991), H. 12, S. 639 ff.; dies.: Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 72. Jg. (1992), H. 9, S. 490 ff.

¹⁷ Zu Schätzungen über den Umfang der steuerlich motivierten Geldvermögensverlagerungen ins Ausland vgl. Handelsblatt vom 14. 2. 1995, S. 6; vgl. dazu auch Deutsche Bundesbank: Aufkommen und ökonomische Auswirkungen des steuerlichen Zinsabschlags, in: Monatsbericht Januar 1994, S. 45 ff.

¹⁸ Erinnert sei hier daran, daß das Finanzdienstleistungsgewerbe bei der Einführung des Zinsabschlags offensiv für Finanzanlagen in Luxemburg geworben hatte.

¹⁹ Hierzu ist anzumerken, daß von 1993 an bei der Ermittlung der Einheitswerte inländischer Gewerbebetriebe nicht mehr die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter, sondern die einkommensteuerlichen Bilanzpositionen zugrundegelegt werden. Dadurch werden unrealisierte Wertsteigerungen des Anlagevermögens nicht mehr erfaßt; andere Wirtschaftsgüter werden aufgrund von überhöhten Abschreibungen (vor allem Sonderabschreibungen) zu niedrig angesetzt. Betriebsvermögen werden dadurch erheblich begünstigt, dazu kritisch K. Tipke, J. Lang: Steuerrecht, 14. Aufl., Köln 1994, S. 470 ff.

²⁰ Dazu der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland, Mängel und Alternativen, Bonn 1989, S. 7 f.: „Bei im Ertragswertverfahren bewerteten Mietwohngrundstücken lagen die Einheitswerte bereits 1964 im Durchschnitt nur bei 45 vH der Verkehrswerte, bei im Sachwertverfahren bewerteten Geschäftsgrundstücken bei rund 70 vH. Bei anderen Grundstücken dürfte die Unterbewertung eher noch größer gewesen sein.“

²¹ Dazu das Schreiben des Bundesrechnungshofs vom 25. 3. 1991 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages.

²² M. Wolf: Der Weg zu neuen Einheitswerten oder ihren Alternativen, in: Deutsches Steuerrecht, 1993, S. 546; dazu auch Capital 8/1994, S. 156 ff.; K. Tipke, J. Lang, a.a.O., S. 469.

handlung durch die Abzugsmöglichkeiten von Grundstücksbelastungen zum Nennwert. Im Ergebnis führt dies häufig zu „negativen“ Einheitswerten und somit zur Nicht-Besteuerung des Grundvermögens.

Darüber hinaus haben die im einzelnen verwendeten Bewertungsverfahren auch eine beträchtliche Ungleichbehandlung innerhalb des Grundvermögens zur Folge. Das Sachwertverfahren etwa führt im Regelfall zu wesentlich höheren Einheitswerten als das Ertragswertverfahren. Vielfältige Verzerrungen ergeben sich auch durch die Auslegung und Anwendung der komplizierten Einzelvorschriften²³. Hinzu kommt, daß sich die Wertrelationen zwischen den einzelnen Grundstücken seit der letzten Hauptfeststellung beträchtlich verändert haben, dies jedoch in der Einheitsbewertung praktisch keinen Niederschlag findet. Die bereits erwähnten Erhebungen des Bundesrechnungshofes ergaben für das Verhältnis von Einheitswert zu Verkehrswert extreme Schwankungen: Bei Geschäftsgrundstücken lag der Anteil zwischen 2,0% und 140,9%, bei Mietwohngrundstücken zwischen 2,6% und 141,3% und bei Einfamilienhäusern zwischen 1,1% und 74,7%.

Die beschriebenen Verstöße gegen das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung haben verschiedene Konsequenzen: Die unterschiedliche Belastung verschiedener Vermögensobjekte beeinflusst die Portfolioentscheidungen der Steuerpflichtigen²⁴. Aufgrund der krassen Unterbewertung des Grundvermögens im Vergleich zum Betriebs- und Geldvermögen wird die „Flucht in die Sachwerte“ verstärkt²⁵. Auch können aus der Begünstigung von Betriebsgrundstücken im Vergleich zum sonstigen Betriebsvermögen volkswirtschaftlich ineffiziente Investitions- und Anpassungsentscheidungen resultieren. Zudem ist die ungleiche Behandlung von gleichwertigen Vermögensobjekten unter dem Aspekt der Steuer- und Verteilungsgerechtigkeit zu kritisieren.

Diese Mängel werden durch die zahlreichen Möglichkeiten zur steuervermeidenden Gestaltung verstärkt. Die Besteuerungshöhe hängt in erheblichem Umfang vom Geschick bzw. von den Kenntnissen des Steuerpflichtigen ab. Tipke/Lang sprechen von einem „Dummensteuerereffekt“, weil nur der gut

Ergebnisse der Kaufpreisuntersuchung 1992

Grundstücksart	Durchschnittlicher		Verhältnis Einheitswert zu Kaufpreis %
	Kaufpreis DM	Einheitswert (ohne Zuschlag) DM	
Einfamilienhaus	242200	30300	12,5
Zweifamilienhaus	297100	34800	11,7
Mietwohngrundstück	390800	45000	11,5
Geschäftsgrundstück	580600	102800	17,7
Gemischt genutztes Grundstück			
gewerblicher Anteil bis 50%	422100	55500	13,1
gewerblicher Anteil über 50%	431100	64800	15,0
Eigentumswohnung	163400	20700	12,7
Unbebautes Grundstück	80700	7200	8,9

Quelle: Bundesministerium der Finanzen.

Informierte bzw. gut Beratene alle Möglichkeiten des Gesetzes ausschöpfen kann²⁶. Von den zahlreichen denkbaren Gestaltungsmöglichkeiten seien hier zwei Beispiele genannt: Das eine betrifft die schwierigen Abgrenzungsprobleme zwischen den einzelnen Vermögensarten und Bewertungsverfahren. Die Bewertung wird dadurch vielfach zur Verhandlungssache zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen bzw. dessen Steuerberater. Zu denken ist etwa an die Abgrenzung zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken oder die anzusetzenden Zuschläge für Umbauten an Betriebsgebäuden²⁷.

Ein anderes Beispiel ist die Vermögensbewertung im Rahmen der Erbschaftsteuer. Die eklatante Unterbewertung des Grundvermögens führt dazu, daß das Vererben eines wertvollen Grundstücks steuerfrei bleibt, während beim Vererben eines gleichwertigen Geldvermögens eine fühlbare Steuerschuld entsteht²⁸. Entsprechend groß sind die Steuerumgehungsmöglichkeiten durch gezieltes Vererben/Verschenken von Grundvermögen und anschließenden Verkauf durch die Erben; anders herum lohnt es sich, angespartes Geldvermögen zunächst in Sachvermögen umzuwandeln (z.B. Kauf einer Eigentumswohnung für die Kinder), um es anschließend zu übertragen.

Erhebungs- und Befolgungskosten der Besteuerung

Die Bewertungsverfahren im Rahmen der gegenwärtigen Vermögensbesteuerung, die zu den beschriebenen Ungleichmäßigkeiten führen, sind auch die wesentliche Ursache für den weiteren Kritikpunkt

²³ Ausführlich hierzu K. Schelle, L. Schemmel: Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, Wiesbaden 1993, S. 32 ff.

²⁴ Vgl. D. Dickertmann: Möglichkeiten für eine Reform der Einheitsbewertung und ihre Auswirkungen auf die einheitswertabhängigen Steuern, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Sonderveröffentlichung Nr. 10, Köln 1985, S. 72 ff.

²⁵ Vgl. G. Schmolders, K.-H. Hansmeyer: Allgemeine Steuerlehre, Berlin 180, S. 153.

²⁶ K. Tipke, J. Lang, a.a.O., S. 182.

²⁷ Dazu und für weitere Beispiele K. Schelle, L. Schemmel, a.a.O., S. 32 ff.

²⁸ Zahlenbeispiele hierzu bei K. Tipke, J. Lang, a.a.O., S. 492 f.

an der Einheitsbewertung, die hohen Erhebungs- und Befolgungskosten der Besteuerung. Die Geschichte der Einheitsbewertung des Grundbesitzes führt dies eindringlich vor Augen: Zwar ordnet das Bewertungsgesetz seit 1934 regelmäßige Hauptfeststellungen in Zeitabständen von sechs Jahren an; tatsächlich ist es dazu in den vergangenen 60 Jahren nur zweimal gekommen, 1935 und 1964. Für die letzte Hauptfeststellung am 1. 1. 1964 benötigte die Finanzverwaltung trotz personeller Verstärkung der Bewertungsstellen etwa sieben Jahre. Als dann die 1964er Einheitswerte ab dem Veranlagungszeitraum 1974 endlich eingeführt wurden, waren sie schon veraltet (und daher mit dem Zuschlag von 40% zugrundegelegt). Die inzwischen wieder seit Jahrzehnten hinausgezögerte Neubewertung ist in erster Linie auf den zu erwartenden Aufwand und den Personalmangel der Finanzverwaltung zurückzuführen.

Schon allein die Methodenvielfalt bei der Bewertung führt zwangsläufig zu einem hohen Verwaltungsaufwand. Hinzu kommen die im einzelnen äußerst komplexen Bewertungsverfahren²⁹, die unübersichtliche Vielfalt an Einzelschriften, schwierige Abgrenzungs- und Bewertungsprobleme, nicht selten erforderliche Ortsbesichtigungen, eine relativ große Anzahl von Bewertungseinheiten in Verbindung mit regelmäßig notwendigen Neubewertungen (z.B. im Zuge von Erweiterungsbauten oder Umwidmungen) sowie häufige Einsprüche und Klagen, die zu einer starken Beanspruchung der Finanzgerichte führen.

Das Karl-Bräuer-Institut rechnete den Personaleinsatz, der in zwei verwaltungsinternen Untersuchungen in den Oberfinanzdirektionen Saarbrücken und Karlsruhe ermittelt wurde, auf das Bundesgebiet hoch und kam so zu geschätzten reinen Personalausgaben (ohne Personalnebenkosten und Arbeitsplatzkosten) von 400 bis 500 Mill. DM für die laufende Einheitsbewertung des Grundbesitzes im Jahre 1989³⁰. Diese Zahlen sind vor allem in ihrer relativen Bedeutung zum Aufkommen der einheitswertabhängigen Steuern zu sehen, das im Jahre 1989 nur ca. 20 Mrd. DM betrug. Die Vermögensteuern liegen folglich auch hinsichtlich des Anteils der Verwaltungskosten am Steueraufkommen an der Spitze der deut-

schen Steuern. Rappen schätzt den Verwaltungskostenanteil bei der Vermögensteuer für das Jahr 1984 auf 20%; hinzu kommen gut 12% Befolgungskosten bei den Steuerpflichtigen³¹. Generell ist zu berücksichtigen, daß die einheitswertabhängigen Steuern auch bei den privaten Haushalten und den Unternehmen erheblichen Aufwand verursachen.

Zusätzlich zu den periodischen Erhebungs- und Entrichtungskosten der gegenwärtigen Vermögenbesteuerung entstünden noch beträchtliche Kosten bei einer neuen Hauptfeststellung der Einheitswerte. Diese wäre unumgänglich, um die beschriebenen Abweichungen der Wertansätze im erforderlichen Ausmaß zu beseitigen und zukünftig Auseinanderentwicklungen von Werten in Grenzen zu halten. In Betracht zu ziehen sind auch die hohen Kosten, die für den Aufbau einer effektiven Finanzverwaltung hinsichtlich der einheitswertabhängigen Steuern in den neuen Bundesländern entstehen würden.

Ertragsunabhängige Unternehmensbesteuerung

Das derzeitige System der einheitswertabhängigen Steuern enthält zwei Elemente, die das Betriebsvermögen der Unternehmen belasten: Die Gewerbesteuer und die Vermögensteuer. Letztere führt darüber hinaus zu einer steuersystematisch nicht zu rechtfertigenden (potentiellen) Mehrfachbelastung des Beteiligungsvermögens von Kapitalgesellschaften: Für juristische Personen besteht eine eigenständige Steuerpflicht, zugleich werden die Teilhaber als natürliche Personen mit ihren Beteiligungstiteln erneut von der Vermögensteuer erfaßt. Zudem wird die Vermögensteuer der Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer belastet, da sie nicht vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn abgezogen werden darf („Schattenwirkung“). Die gesonderte Besteuerung des betrieblichen Vermögens von Kapitalgesellschaften kann kaum mit dem Argument der Vermögensumverteilung gerechtfertigt werden, da steuerliche Leistungsfähigkeit nur bei natürlichen Personen vorhanden sein kann. Das Aufkommen der Vermögensteuer von gegenwärtig (1995) knapp 8 Mrd. DM fällt zu mindestens 50% bei den Kapitalgesellschaften an³²; andere Schätzungen kommen auf eine Quote von bis zu 80%³³. Dies bedeutet, daß der verbleiben-

²⁹ Dies betrifft jedoch nicht ausschließlich die Einheitsbewertung. Auch das Verfahren zur Ermittlung des Wertes von nicht-notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften – das sogenannte Stuttgarter Verfahren – zeichnet sich durch ein hohes Maß an Komplexität aus. Generell ist dem im Zuge der Einheitswertkritik teilweise entstehenden Eindruck entgegenzutreten, die Bewertung von Vermögenswerten, für die ein Verkehrswert nicht unmittelbar vorhanden ist, könne durch veränderte Bewertungsverfahren einfach und zugleich gerecht gestaltet werden.

³⁰ K. Schelle, L. Schemmel, a.a.O., S. 45.

³¹ H. Rappen: Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: RWI-Mitteilungen, 1989, S. 235.

³² Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Die Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 27.

³³ W. Müller: Branchenspezifische Unterschiede in der Steuerbelastung von Unternehmen und ihre wachstumspolitische Beurteilung, Frankfurt a.M. 1995, S. 74, Fn. 91.

de, unmittelbar verteilungsrelevante Teil der Vermögensbesteuerung weniger als 4 Mrd. DM ausmacht.

Die betriebliche Vermögensbesteuerung wird vor allem aufgrund ihrer Ertragsunabhängigkeit kritisiert. Bei schlechter Ertragslage des Unternehmens, etwa in einer Gründungs- oder Neuorientierungsphase, strukturellen Schwächen oder im konjunkturellen Abschwung, kann sie die wirtschaftliche Substanz der Unternehmen gefährden. Allgemein wirken sich ertragsunabhängige Unternehmensteuern nachteilig auf den gesamtwirtschaftlichen Risikoausgleich aus: Bei entsprechend ertragsabhängiger Ausgestaltung (also bei gleichem Erwartungswert der Steuerbelastung) beteiligt sich der Fiskus am Risiko der Unternehmen; diesen Versicherungseffekt kann der Fiskus durch einen breiten Risikoausgleich über unterschiedliche Wirtschaftsbereiche, Regionen etc. – jedenfalls auf der Ebene von Bund und Ländern – kostengünstig herstellen; es erfolgt also eine Verringerung der gesamtwirtschaftlichen Risikokosten. Insbesondere benachteiligt die ertragsunabhängige Vermögensbesteuerung innovative Engagements, die meist überdurchschnittlich riskant sind, sowie junge Unternehmen, die regelmäßig nur über eine dünne Eigenkapitaldecke verfügen. Verstärkt wird dieser unerwünschte Effekt durch die Diskriminierung der Eigenfinanzierung durch die Vermögensteuer und die Gewerbesteuer. Bei der Vermögensteuer ist hierfür die beschriebene Doppelbesteuerung des eigenfinanzierten Betriebsvermögens bei der Gesellschaft und beim Teilhaber verantwortlich, bei der Gewerbesteuer der Umstand, daß Dauerschulden nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage einbezogen sind (§ 12 II Nr.1 GewStG).

Reformalternative I: Anpassung im Rahmen des bestehenden Systems

Eine Reform der Vermögensbesteuerung und der einheitswertabhängigen Steuern ist nicht nur durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vorgeschrieben, sondern auch wegen der beschriebenen und seit langem vorgetragenen finanzwissenschaftlichen Kritik erforderlich. Hierbei sind zwei grundlegende Reformalternativen zu unterscheiden: Die eine zielt darauf ab, das Verfahren der Vermögensbewertung zu verändern, um so zu einer gleichmäßigeren und zugleich einfacheren Besteuerung zu gelangen. Die andere Alternative besteht in der grundlegenden Neukonzipierung oder Abschaffung der einheitswertabhängigen Steuern. Die Vor- und Nachteile der beiden Reformkonzeptionen sollen im folgenden erläutert werden.

Der am wenigsten weitgehende Reformvorschlag besteht darin, die bisherigen Einheitswerte grundsätzlich beizubehalten und – analog dem bereits praktizierten Verfahren eines 40%-Zuschlags – die Wertansätze mit einem Aufschlag anzupassen. Das Ziel besteht darin, zumindest die eklatante Unterbewertung des Grundvermögens im Vergleich zum sonstigen Vermögen auf ein erträgliches Maß zu reduzieren. Diesem Vorschlag ist jedoch entgegenzuhalten, daß damit alle Wertverzerrungen zwischen den einzelnen Grundstücken bzw. Grundstücksarten nicht nur aufrechterhalten, sondern sogar in ihrer Bedeutung verstärkt werden. Entsprechend kann auch das Ziel einer akzeptablen Anpassung der Grundstückswerte an die Werte der übrigen Vermögensgegenstände nur im Durchschnitt gelingen. So wäre es bei einem pauschalen Zuschlag von z.B. 100% durchaus denkbar, daß einzelne Grundstücke höher als ihr Verkehrswert angesetzt werden, während die große Masse der nach dem Ertragswertverfahren bewerteten Grundstücke weiterhin einen Einheitswert von weniger als der Hälfte des Verkehrswertes aufweist – ein Zustand, gegen den mit großen Erfolgsaussichten Klage erhoben werden könnte. Das pauschale Zuschlagsverfahren kann deshalb „vernünftigerweise nicht in Betracht gezogen werden“³⁴. Aus diesem Grund werden differenzierte Zuschläge je nach Grundstücksart und Bewertungsverfahren empfohlen. Wenn jedoch die bestehenden Wertverzerrungen spürbar gemildert werden sollen, so müßten hierfür sachliche und regional unterschiedliche Kriterien entwickelt werden. Die hierbei erforderliche Differenzierung würde sich dem Verwaltungsaufwand einer neuen Hauptfeststellung annähern³⁵. Prinzipiell ist ein Zuschlagsverfahren auch als Übergangslösung nicht zu empfehlen, da es die Bewertungsprobleme nicht an der Wurzel packt und gleichzeitig grundlegende Reformen hinauszögert.

Der zweite, ebenfalls stark am bisherigen Verfahren anknüpfende Vorschlag besteht darin, eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte nach altem Recht vorzunehmen. Auch dieser Vorschlag ist jedoch aus mehreren Gründen abzulehnen. Zum einen wäre mit einer derartigen Hauptfeststellung ein gigantischer Verwaltungsaufwand verbunden. Es müßten etwa 25 Mill. Grundstücke bewertet werden. Die Anzahl der hierzu erforderlichen neuen Personalstellen wird auf

³⁴ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Die Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 24.

³⁵ Ebenda, S. 25. Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Neubewertung des Grundvermögens kam aufgrund der Auswertung der Kaufpreisuntersuchung 1992 zu dem Ergebnis, daß 288 Zuschlagsfaktoren angewendet werden müßten, um erkennbare Wertbrüche zu bereinigen; vgl. dazu M. Wolf, a.a.O., S. 546.

4000 bis 6000 geschätzt³⁶, der Zeitbedarf auf etwa sieben Jahre. Im übrigen handelt es sich hierbei nicht um einen einmaligen Aufwand, eine Neufeststellung wäre eigentlich – wie bereits erwähnt – in regelmäßigen Abständen erforderlich. Da die grundsätzlichen Mängel der bestehenden Einheitsbewertung unverändert übernommen würden, wäre es wohl nur eine Frage der Zeit, bis die Unterschiede in den Wertansätzen wieder nicht hinnehmbare Ausmaße angenommen hätten. Auch für die Vereinfachung der laufenden Erhebung und Entrichtung wäre wenig gewonnen. Eine Konservierung der gegenwärtigen Verfahren durch eine neue Hauptfeststellung ist folglich nicht zu empfehlen.

Unter der Prämisse einer Aufrechterhaltung der bestehenden Grundstruktur der Vermögensbesteuerung ist der am häufigsten geäußerte Vorschlag, die Bewertungsverfahren einfacher und praktikabler zu gestalten und zugleich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zumindest einigermaßen zu gewährleisten. Unter Beibehaltung der Einheitsbewertung wird etwa empfohlen, für unbebaute Grundstücke basierend auf den Kaufpreissammlungen verkehrswertnahe Bewertungen anzustreben, für größere Mietwohnobjekte und für land- und forstwirtschaftliche Betriebe stärker an den Ist-Erträgen orientierte Ertragswertverfahren anzuwenden und für Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen und kleinere Mietobjekte eine gemischte Bewertung bestehend aus einem vereinfachten Sachwertverfahren für den Bodenwert und einem Ertragswertverfahren für die Gebäude vorzunehmen³⁷.

Als Alternative käme die Aufgabe der Einheitsbewertung und deren Ersatz durch ein für die einzelnen Steuerarten unterschiedliches und an den jeweiligen Besteuerungszweck angepaßtes Bewertungsverfahren in Frage. Für die Vermögen- und die Erbschaftsteuer führt dies jedoch nicht zu einer wesentlichen Vereinfachung der Bewertung. Hier muß in jedem Fall ein ausreichend differenziertes, die wichtigsten wertbeeinflussenden Faktoren berücksichtigendes Verfahren zur Anwendung kommen, da nur so die Belastungskonzeption dieser Steuern – die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit in Form des Vermögens – einigermaßen zufriedenstellend umgesetzt werden kann. Lediglich für die Grundsteuer käme ein stark vereinfachtes Verfahren auf der Basis der

Bodenricht- und/oder Brandversicherungswerte in Frage, bei dem regionale sowie grundstücks- und gebäudespezifische Unterschiede nur typisiert und schematisiert Berücksichtigung finden. Das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot könnte über diesen Reformweg zwar (einigermaßen) erfüllt werden, die Kritikpunkte des hohen Verwaltungsaufwandes und der ertragsunabhängigen Unternehmensbesteuerung wären jedoch nicht oder kaum entschärft.

Zusammenfassend läßt sich daher feststellen, daß die Bewertung im Rahmen der gegenwärtigen Struktur der Vermögensbesteuerung zwar durchaus zu vereinfachen und zugleich zu verbessern ist, dies jedoch schnell an Grenzen stößt. Das Grundproblem einer Massenbewertung des Grundbesitzes, das im Fehlen aktueller Verkaufspreise als Vergleichswert und der sich daraus ergebenden Notwendigkeit komplizierter Hilfsbewertungsmaßstäbe besteht, kann nicht durch die Wahl eines eleganten Verfahrens aus der Welt geschafft werden³⁸. Einfach, praktikabel und erhebungsbillig wird die Vermögensbesteuerung niemals sein können. Auch bei neuen Bewertungsverfahren muß mit einem Aufwand gerechnet werden, der nicht allzu weit von den Kosten einer neuen Hauptfeststellung entfernt ist. Eine auch nur annähernd einzelfallgerechte und gleichmäßige Besteuerung mit der Bezugsgröße Verkehrswert ist und bleibt eine Utopie, die administrativ nicht umgesetzt werden kann.

Reformalternative II: Grundlegende Neukonzipierung oder Abschaffung

Diese eher entmutigenden Überlegungen legen eine radikale Reformperspektive nahe, nämlich die Abschaffung aller einheitswertabhängigen Steuern. Hierdurch würden die diskutierten Probleme der Vermögensbesteuerung auf einen Schlag gelöst: Neben einem erheblichen Vereinfachungseffekt würden Unternehmen und Haushalte entlastet, die Anreize zur Steuerhinterziehung verringert und die Ungleichmäßigkeiten der gegenwärtigen Vermögensbesteuerung beseitigt. Allerdings stehen einer derartigen Abschaffung zwei gewichtige Argumente entgegen. Zum einen ist die Grundsteuer eine bedeutsame Gemeindesteuer, die durch das Hebesatzrecht eine wichtige Funktion für die Verwirklichung der kommunalen Finanzautonomie erfüllt. Zum anderen würde mit der Abschaffung der Vermögen- und Erbschaftsteuer auf das Ziel der Vermögensumverteilung vollständig verzichtet, was den allgemein akzeptierten gesellschaftlich-

³⁶ Die Spannweite ergibt sich aus Schätzungen des Bundesfinanzministeriums und der Deutschen Steuergewerkschaft; K. Schelle, L. Schemmel, a.a.O., S. 95.

³⁷ Dazu Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Die Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 20 f. Eine Vielzahl anderer Vorschläge wird auch bei K. Schelle, L. Schemmel, a.a.O., S. 88 ff., sowie bei M. Wolf, a.a.O., S. 547 ff., diskutiert.

³⁸ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Die Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 18 ff.

chen Vorstellungen von Verteilungsgerechtigkeit zuwiderlaufen dürfte. Folglich ist über Kompromißvarianten oder eine distributive Kompensation nachzudenken. Diese Überlegungen betreffen allerdings nicht die Gewerbesteuer sowie die Vermögenssteuer für juristische Personen; deren Abschaffung ist in jedem Fall zu empfehlen.

Sofern durch die Abschaffung der gesamten Vermögensteuer distributive Zieleinbußen in bezug auf den Indikator „Einkommen“ entstehen, so wäre ein Ausgleich durch eine aufkommensneutrale Erhöhung der Einkommensteuer einschließlich einer Verschärfung der Tarifprogression möglich. Alternativ oder auch zusätzlich ist daran zu denken, die Kapitalerträge im Rahmen der Einkommensteuer stärker zu besteuern, z.B. durch eine Verbesserung des Vollzugs (bis hin zur Aufhebung des Bankgeheimnisses) oder die durchgängige Erfassung der Wertzuwächse³⁹. Eine derartige Reform würde auch der Benachteiligung des steuerehrlichen Bürgers entgegenwirken. Es sei darauf hingewiesen, daß die Funktion der Vermögensumverteilung durch eine eigenständig am Vermögensbestand anknüpfende Steuer nicht unbedingt vollständiger und besser gelingen muß als durch die Besteuerung des Einkommens, da erstere das Humankapital nicht erfaßt. Im Gegensatz hierzu können (realisierte) Erträge des immateriellen Vermögens im Rahmen der Einkommensteuer ohne Probleme besteuert werden.

Auf die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen wird man aus distributiven Gründen nicht verzichten wollen, um den „leistungslosen“ Zufluß großer Vermögensmassen zu reduzieren und somit einen Beitrag zur Verringerung der Vermögensunterschiede und zur Verwirklichung der Chancengleichheit zu leisten. Um diese Gerechtigkeitszielsetzung zu erfüllen, müßte die Bewertung des Vermögens im Hinblick auf die Gleichbehandlung und die Möglichkeiten der steuervermeidenden Gestaltung jedoch weitaus höheren Ansprüchen genügen, als es im bisherigen Verfahren der Fall ist. Zwangsläufig ist die Bewertung dann wieder kompliziert und teuer, unter anderem auch wegen der zu erwartenden Rechtsstreitigkeiten. Angesichts der relativ kleinen Anzahl der Erbfälle pro Jahr und dem damit möglichen Verzicht auf eine Massenbewertung des Grundbesitzes wäre der Aufwand jedoch insgesamt noch akzeptabel, insbesondere wenn die Anzahl der Besteuerungsfälle durch eine deutliche Anhebung der Freibeträge reduziert wird. Eine derarti-

ge Anhebung erscheint auch im Hinblick auf die distributive Zielsetzung vertretbar, da die Besteuerung größerer Vermögenszuflüsse und nicht die Belastung eines durchschnittlichen Erbes angestrebt wird. Dies entspricht auch den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts; in Anlehnung daran könnte sich der persönliche Freibetrag beispielsweise am Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses orientieren.

Bei der Grundsteuer ist im Hinblick auf die Zielsetzungen des Interessenausgleichs und einer ausreichenden kommunalen Finanzautonomie die Beibehaltung mit vereinfachter Bemessungsgrundlage zu empfehlen. Denkbar wäre z.B. eine generelle Selbsteinschätzung der Steuerpflichtigen unter Zugrundelegung der Brandversicherungs- und Bodenrichtwerte und gleichzeitigen, stichprobenartigen Plausibilitätsprüfungen durch Finanzbeamte oder gemeindliche Bewertungsausschüsse⁴⁰. Das Karl-Bräuer-Institut schlägt ein pauschaliertes Bewertungssystem vor, bei dem unterschiedliche Verfahren je nach den spezifischen Eigenarten der einzelnen Grundstücksarten und den jeweils verfügbaren Daten angewendet werden⁴¹. Schließlich ist auch eine Loslösung vom Anspruch einer Vermögensbewertung und der Übergang zu einer einfachen und praktikablen Mengensteuer in Erwägung zu ziehen. Beispielhaft seien hier die Vorschläge einer Wohnflächensteuer und einer Flächensteuer⁴² genannt. Derartige Modelle sind denkbar, weil in der Grundsteuer keine gleichmäßige Besteuerung des Grundvermögens im Verhältnis zum sonstigen Vermögen erforderlich ist, so daß auch größere grundstücks- oder gebäudespezifische Anknüpfungspunkte in Frage kommen.

Fazit

Insgesamt zeigt sich, daß sich das gegenwärtige System der einheitswertabhängigen Steuern am besten wie folgt reformieren läßt: durch die Abschaffung der Vermögen- und Gewerbesteuer, die Einführung eines verbesserten Bewertungssystems für die Erbschaft- und Schenkungsteuer bei gleichzeitiger Verringerung der Zahl der Besteuerungsfälle durch deutliche Anhebung der Freibeträge und durch die Befreiung der Grundsteuer vom Anspruch der Feststellung tatsächlicher Vermögenswerte, so daß eine stark vereinfachte, an der Erhebungsbilligkeit orientierte Bemessungsgrundlage gewählt werden kann.

³⁹ In einem derartigen Verfahren sehen K. Tipke, J. Lang, a.a.O., S. 472 f., einen erheblichen Vereinfachungsbeitrag.

⁴¹ K. Schelle, L. Schemmel, a.a.O., S. 102 ff.

⁴² Dazu K. Bizer: Von der Grundsteuer zur Flächensteuer, in: D. Ewingmann (Hrsg.): Ökologische Steuerreform: Steuern in der Flächennutzung, Berlin 1995, S. 162 ff.

³⁹ In diese Richtung zielen auch die Vorschläge des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen: Die Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 23, zur Ersetzung der Vermögenssteuer.