

Werner Kahrs

Einheitswertsteuern in den Zeiten des Steuerchaos

Wie sollen in Zukunft die Werte für das Grundvermögen ermittelt werden? Wird die Vermögensteuer beibehalten? Was soll von der Erbschaftsteuer abgenommen werden? Diese und eine Reihe anderer steuerrechtlicher Fragen will das BVerfG vom Gesetzgeber in Zukunft entschieden wissen. Denn eine grundlegende Bereinigung des Steuerrechts ist dringend geboten. Kahrs bezweifelt jedoch, daß das vom BVerfG gesetzte Signal, das Steuerrecht insgesamt auf seine Gerechtigkeit hin zu überprüfen, vom Gesetzgeber gehört wird.

Die Red.

1. Einleitung

Mit zwei Beschlüssen vom 22. Juni 1995 hat das BVerfG das entschieden, was ohnehin jeder wußte: Die Einheitswerte des Grundvermögens, seit Jahrzehnten den veränderten Verhältnissen nicht angepaßt, sind als Steuerbemessungsgrundlage nicht mehr tauglich. Die Beschlüsse sind zur Vermögensteuer¹ und zur Erbschaftsteuer² ergangen und erfassen unmittelbar nur diese beiden Steuern. Mittelbar betreffen sie aber auch die anderen einheitswertabhängigen Steuern, insbesondere auch die Grundsteuer.

Die ganz überwiegende Meinung geht seit langem dahin, die Nichtberücksichtigung der Wertsteigerungen in den Einheitswerten seit 1964 habe zu einer Dauerprivilegierung der Besteuerung des Grundvermögens geführt.³ Der Mut des Gesetzgebers, diesen Zustand zu beseitigen, war allerdings nicht ausgeprägt. Auch das BVerfG, auf diese Weise in die Verantwortung gedrängt, hat nicht die erste Möglichkeit zur Sachentscheidung genutzt.⁴ Nun aber ist es soweit; der Gesetzgeber ist am Zuge. Er steht vor einer schweren Aufgabe. Das BVerfG hat in ganz ungewohnter Weise eine weitgehende Neuordnung mit recht eindeutigen Vorgaben gefordert. Der dafür eingeräumte Zeitrahmen ist äußerst eng: Bis Ende 1996 soll eine gesetzliche Neuregelung geschaffen sein, die für die Erbschaftsteuer sogar bereits für das Jahr 1996 wirksam sein soll. Berücksichtigt man, daß ein Steuergesetzgebungsverfahren etwa ein Jahr beansprucht, so mußte die Grundentscheidung – und das bedeutet auch den Grundkonsens zwischen den politischen Lagern – längst unter Dach und Fach sein.

Davon kann nicht die Rede sein. Zur Diskussion steht die Abschaffung der Einheitswerte. In diesem Zusammenhang wird die Abschaffung der Vermögensteuer gefordert. Bleibt sie, führt die Feststellung der geforderten realitätsnahen Werte zu einer

1 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655.

2 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, S. 671.

3 Balke, Über Grundstücks-Einheitswerte, Stuw 1987, 364.

4 Z. B. 10. 2. 1987, BStBl. II, 1987, 364.

prinzipiell erheblichen Erhöhung der Vermögen- und Erbschaftsteuer, wobei der Kreis der Steuerpflichtigen nun auch die Besitzer kleineren Grundvermögens erfaßt. Die Frage ist, ob man eine moderate Verbreiterung der Bemessungsgrundlage vornehmen oder die Fiktion des kleinen Mannes mit Grundstück voll aufrechterhalten will. Die logische Folge der Beseitigung eines Steuerprivilegs wäre ja an sich, daß der Steueranspruch nunmehr die bisher verschonten Bereiche erfaßt. Daran könnte auch in Zeiten erheblicher Finanznot bei Bund, Ländern und Gemeinden durchaus ein erhebliches Interesse bestehen. Die Beschränkungen, die das Gericht selbst annahm, wurden aber sofort nach Bekanntgabe der Entscheidungen aus der Tiefe der politischen Räume noch erweitert. Es ist daher durchaus vorstellbar, daß am Ende Steuermindereinnahmen stehen. Dafür sprechen die Erfahrungen der letzten Zeit. Das BVerfG hat ja mehrfach ein Machtwort sprechen müssen, um die Untätigkeit des Gesetzgebers auf zentralen Feldern des Steuerrechts zu beenden. Die dann erforderlichen sachgerechten Reformen blieben jedoch aus. Statt ihrer gab es Minimallösungen und Problemverlagerungen statt systemgerechter Lösungen. Vielleicht erklärt sich von daher auch, daß das BVerfG diesmal meinte, dem Gesetzgeber konkrete Vorgaben machen zu sollen.

2. Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts

Für beide Steuerarten wird ein unzulässiger Verstoß gegen die Belastungsgleichheit festgestellt (Art. 3 GG), weil einheitliche Steuersätze an Bemessungsgrundlagen anknüpfen, die auf Grund der Einheitswertproblematik unterschiedlich sind. Man hätte sich eine Beschränkung der Entscheidungen auf diese Feststellung vorstellen können. Der Gesetzgeber hätte freie Hand gehabt, unter Beachtung der übrigen verfassungsrechtlichen Schranken eine dem Gleichheitssatz entsprechende Lösung zu finden. Dabei wäre die politisch brisante Frage aufgetreten, ob denn das normale Einfamilienhaus ein Fall für die Vermögensteuer und Erbschaftsteuer sein soll. Rechtlich jedenfalls sollte man vermuten, daß in einem Staat, in dem im Zuge eines wirtschaftlichen Aufschwungs ohnegleichen breite Bevölkerungsschichten Vermögen bilden konnten – und zwar mit tatkräftiger Unterstützung eben dieses Staates – auch moderate Abschöpfungen möglich sein dürften.

Das BVerfG hat dies wohl anders gesehen. Die Leitsätze des Beschlusses zur Vermögensteuer enthalten eine Fülle von Bindungen des Gesetzgebers und werfen eine Fülle im Steuerrecht so bislang nicht gestellter Fragen auf. Was z. B. ist eine Sollertragsteuer, eine hälftige Teilung, eine ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung?

Die denkbar kürzeste und präziseste Auseinandersetzung mit dem in den Leitsätzen formulierten Katalog stammt aus dem erkennenden Senat selbst. Der Richter Böckenförde hat in einer abweichenden Meinung zum Vermögensteuerbeschuß eingehend dargelegt, nach seiner Auffassung biete der zu entscheidende Fall keine Veranlassung, über die Feststellung einer Verletzung des Gleichheitssatzes hinauszugehen:

»Die Abschaffung echter Vermögensteuern durch deren Umschreibung zu Sollertragsteuern trifft den sozialen Rechtsstaat an einer zentralen Stelle. Sie beschneidet empfindlich das staatliche Potential sozialer Korrekturmöglichkeit gegenüber der Selbstläufigkeit gesellschaftlicher Entwicklungen.«

5 S. Fn. 1.

Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit und die Zeitvorgaben für die Neuregelung sind, wie die Entscheidung zur Erbschaftsteuer⁶, einstimmig, mit der Stimme des Richters Böckenförde ergangen. Die vom BVerfG gezogenen Grenzen für eine Erbschaftsteuer entsprechen jedoch dem herkömmlichen Verständnis der Erbrechtsgarantie gemäß Art. 14 GG. Indessen wird in den Gründen die den Gesetzgeber beschränkende Linie wieder aufgenommen. Der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen der Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG) sei derart zu mäßigen, daß jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlaß – je nach dessen Größe – zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleinerem Vermögen, völlig steuerfrei zugute komme. Entschließe sich der Gesetzgeber, der Erbschaftsteuer realitätsnahe Gegenwartswerte des Grundbesitzes zugrunde zu legen, so sei es notwendig, in der Steuerklasse I entsprechende Freistellungen vorzunehmen. Für diesen Nachlaßwert könne der im Vermögensteuerbeschuß umrissene Wert des persönlichen Gebrauchsvermögens einen brauchbaren Anhalt bieten.

Wie sind nun diese Entscheidungen mit ihren sehr grundsätzlichen Erwägungen zu bewerten? Flume⁷ erwähnt in diesem Zusammenhang die Zeitgleichheit mit dem Kreuzifix-Beschluß des Ersten Senats.⁸ Als politische Gremien, ja als politischer Gesetzgeber wollten sich die Senate des BVerfG verstanden wissen. Ihr hebt die Unfähigkeit von Regierung und Parlament hervor, dieses langjährige Skandalon unseres Steuerrechts zu beseitigen.

In diesem Zusammenhang können auch weitere Entscheidungen des BVerfG zum Steuerrecht herangezogen werden, wie die Entscheidungen zum Kapitalvermögen⁹ und zum Existenzminimum.¹⁰ Hier soll es insbesondere darum gehen, wie sich der Gesetzgeber zu den Vorgaben des BVerfG verhalten hat. Den in der Sache unterschiedlichen Komplexen ist gemeinsam, daß sie wunde Punkte unseres gesamten Besteuerungswesens betreffen.

3. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen

Gerade bei der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen war die Ausgangslage mit dem Fall der Einheitswerte vergleichbar: Jeder wußte, daß hier ein Steuerprivileg entstanden war. Einkünfte aus Sparguthaben und vergleichbaren Geldanlagen insbesondere im privaten Bereich wurden weitgehend nicht erklärt. Ermöglicht wurde dies durch den »Bankenerlaß« von 1979, der eine wirksame Kontrolle der Kapitaleinkünfte verhinderte. Als »strukturelles Vollzugshindernis« bezeichnete ihn das BVerfG und stellte heraus, die Steuerpflichtigen seien nach dem Gleichheitssatz rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten. Die Belastungsgleichheit müsse gegebenenfalls durch geeignete Kontrollmöglichkeiten gewährleistet werden. Die mit dem Vollzug der Steuergesetze beauftragte Steuerverwaltung habe die Aufgabe, diese Besteuerungsvorgaben in strikter Legalität (sic!) zu sichern. Auch in diesem Beschluß hat das BVerfG Lösungswege aufgezeigt, allerdings in anderer Form. Es hat auf Möglichkeiten hingewiesen, keine Besteuerungsgrenzen definiert.

Freilich dürfte ihm wohl kaum vorgeschwebt haben, was dem Gesetzgeber dann

6 S. Fn. 2.

7 Die Beschlüsse des BVerfG zu den Einheitswerten, DB 1995, 1779.

8 NJW 1995, 2477.

9 BVerfG Urteil v. 27. 6. 1991, NJW 1991, 2129.

10 BVerfG 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84 und 1 BvL 4/86 v. 29. 5. 1990 sowie 1 BvL 72/86 v. 12. 6. 1990, BStBl. II 1990, 653, 684, Kinderentlastung; BVerfG v. 25. 9. 1992, BStBl. II 1993, 413 Grundfreibetrag.

einfiel: mit Freibeträgen von 6000 DM bzw. 12 000 DM für Verheiratete eine Hauptgruppe von Steuerhinterziehern in legale Nichtsteuerzahler zu verwandeln. Der vom BVerfG geächtete Bankenerlaß wurde in den Adelsstand versetzt und ist nun gesetzlich als § 30 a AO mit den bekannten Folgen fest verankert. Die hohen Freibeträge waren damals im politischen Bereich förmlich herbeigeredet worden, indem sofort nach Verkündung der Entscheidung Erklärungen und Beschwichtigungen laut wurden, der »kleine Mann« brauche auch künftig nicht mit der Versteuerung seiner Zinseinnahmen zu rechnen. Da die geschaffenen Freistellungen immerhin Guthaben in einer Größenordnung von 100 000 bzw. 200 000 DM abdecken, war spätestens hier die Fiktion vom kleinen Mann geschaffen. Er bleibt auch bei steigendem Wohlstand, was er war. Weil hier die stärkste Wählergruppe angesiedelt ist, wird es auch niemand wagen, dies anzuzweifeln. Nur muß beachtet werden, daß ein Freibetrag in dieser Höhe Verwerfungen im Steuerrechtsgefüge schafft. An dieser Stelle sei nur darauf hingewiesen, daß für die Tätigkeitseinkünfte der Arbeitnehmer lediglich ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 2000 DM gewährt wird, der nicht einmal Freibetragscharakter hat, sondern mit entstandenen Werbungskosten zu verrechnen ist. So wird denn auch in der Steuerrechtswissenschaft die Neuregelung wiederum für verfassungswidrig gehalten.¹¹

Dem Gesetzgeber lag eine steuerlich sachgerechte und verfassungsrechtlich unangreifbare Lösung weniger am Herzen als das Interesse, möglichst vielen der Betroffenen auf Kosten des Steuerrechtssystems Gefälligkeiten zu erweisen. Neben der Verzehnfachung der Freibeträge wurde zwar auch der »Zinsabschlag« eingeführt¹²; die Hauptforderung des BVerfG, die strikte Kontrolle der Kapitaleinkünfte, wurde ignoriert. Eine bis dahin ungekannte Kapitalfluchtbewegung setzte ein. Die Chance, auf einem Teilgebiet des Steuerrechts mehr Ordnung und Gerechtigkeit zu schaffen, war vertan. Die sozialstaatliche Frage, ob in einer Zeit steigender Arbeitslosigkeit Verteilungspolitik nicht neu definiert werden muß, wurde nicht gestellt.

4. Das Existenzminimum

4.1 Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts

Bereits vorher, mit Beschluß vom 25. 5. 1990¹³, hatte das BVerfG seine Rechtsprechung zum Existenzminimum eingeleitet. Zunächst ging es um die Kinderentlastung. Diese erfolgte seinerzeit im Rahmen des »dualen Systems« durch eine Kombination von Kinderfreibeträgen und Kindergeld. Auch hier hatten zumindest Sachkenner erwartet, daß die Kinderentlastung der Höhe nach einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung nicht standhalten werde. In der Steuerrechtswissenschaft wurde die Steuerfreiheit des Bedarfs zur Existenzsicherung als eines der Grundprinzipien der Einkommensteuer – Nettoprinzip, Leistungsfähigkeitsprinzip – herausgestellt.¹⁴ Verfassungsrichter Böckenförde¹⁵ beispielsweise hatte bereits 1986 eindringlich die Beachtung dieser Grundprinzipien angemahnt. Das BVerfG hat diese Linie voll übernommen. Es hat auf das Existenzminimum nicht nur zur Bemessung der sachgerechten Differenzierung abgehoben, sondern neben den rechtlichen Bewer-

11 Tipke/Lang, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994, S. 373 mit weiteren Nachweisen.

12 Zinsabschlaggesetz vom 9. 11. 1992, BGBl. 1992, 1853.

13 S. Fn. 10.

14 Tipke/Lang, (Fn. 11), S. 220.

15 StuW 1986, 335.

tungsmaßstab des Art. 3 GG einen selbständigen weiteren gestellt, nämlich den aus Art. 1 GG i. V. mit dem Sozialstaatsgebot des Art. 20 GG. Der Staat müsse dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt werde. Wie der Staat nach diesem Verfassungsgebot gegebenenfalls verpflichtet sei, dem mittellosen Bürger diese Mindestvoraussetzungen durch Sozialleistungen zu sichern, dürfe er dem Bürger das selbst erzielte Einkommen bis zu diesem Betrag nicht entziehen. Niemand solle den Gang zum Sozialamt antreten müssen, nur weil die Besteuerung bereits innerhalb des Existenzminimums einsetze. Der Zweite Senat übernahm die Linie des Ersten Senats in seinem Beschluß zum tariflichen Grundfreibetrag in vollem Umfang und präziserte sie weiter.¹⁶ Der Besteuerungsanspruch entsteht nach dem sozialstaatlichen Subsidiaritätsprinzip erst nach voller Abdeckung des sozialhilferechtlichen Existenzminimums.

Hier ist nun der Gang der Ereignisse von Interesse. Das BVerfG hatte dem Gesetzgeber seinerzeit für eine Neuregelung zwar Zeit bis zum 1. 1. 1996 eingeräumt, die Freilassung des Existenzminimums aber mit sofortiger Wirkung gefordert. Es wurde daher befürchtet, daß der Lohnsteuerabzug mit den bisherigen Beträgen durch die Finanzgerichtsbarkeit für unzulässig erklärt werden könnte, was zu chaotischen Zuständen hätte führen müssen. Wegen der Eilbedürftigkeit wurde daher vor einer gesetzlichen Übergangslösung zunächst von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine Verwaltungsregelung geschaffen. Da die Verwaltung einerseits nicht die Rechtsmacht besitzt, Steueransprüche¹⁷ zu begründen oder zu verschärfen, andererseits aber auch politisch nicht in der Lage ist, die ohnehin einschneidenden Haushaltsverluste¹⁸ noch zu vergrößern, beschränkte sich diese erste Aktion auf das Notwendigste. Aber alle Beteiligten waren sich dabei einig, daß bereits bei dieser provisorischen Maßnahme der Grundfreibetrag zu einer das Existenzminimum wiedergebenden Größe gemacht werden mußte. Daher wurde ein Katalog steuerlich nicht relevanter, bei der Ermittlung des Existenzminimums aber wichtiger Erwerbsbezüge erstellt.¹⁹ Zur Erläuterung mag folgendes Beispiel dienen: Das BVerfG sah das Existenzminimum verheirateter Steuerpflichtiger bei 24 000 DM. Steuerpflichtige mit Renten von 100 000 DM, steuerpflichtig nur mit einem Ertragsanteil von 20 000 DM, Zinseinnahmen von 12 000 DM, durch die Sparerfreibeträge voll befreit, und möglicherweise noch versehen mit Abzugsbeträgen nach § 10 e EStG wegen des Erwerbs eines Eigenheims zahlten bei der Annahme eines Grundfreibetrages von 24 000 DM und im übrigen unverändertem Einkommensteuergesetz keine Einkommensteuer.

Die provisorische Verwaltungsregelung wurde durch eine gesetzliche Übergangsregelung im Gesetz zur Umsetzung des föderalen Konsolidierungsprogramms abgelöst.²⁰ Der neue § 32 d EStG setzte die Linie der Verwaltungsregelung fort und stellte im 2. Absatz einen Katalog der Erwerbsbezüge auf, die bei der Ermittlung des Existenzminimums, das mit 11 069 / 22 139 DM beziffert wurde, hinzuzurechnen waren. Für die endgültige Umsetzung der Vorgaben des BVerfG war damit der Weg vorgezeichnet. Dazu blieb dem Gesetzgeber Zeit bis Ende 1995.

16 S. Fn. 10.

17 Zur Anknüpfung an »Erwerbsbezüge« statt an Begriffe des EStG, wie Einkünfte oder Einkommen vgl. auch Tipke/Lang, (Fn. 11), S. 9, 219 ff. mit ausführl. Hinw.

18 S. Fn. 10.

19 BMF-Schreiben, v. 3. u. 23. 12. 1992, BStBl. I, 376 u. 1993 I, 14.

20 FKPG v. 23. 6. 1993, BGBl. I, 944.

Zunächst setzte der Bundesminister der Finanzen eine Expertenkommission ein, die nach ihrem Vorsitzenden, Prof. Bareis, kurz als Bareis-Kommission bezeichnet wurde. Sie legte ihren Bericht im November 1994 vor. Er enthielt Vorschläge zur Regelung des Existenzminimums, der Kinderentlastung, zum Einkommensteuertarif und zur Finanzierung der dadurch bedingten Steuerausfälle. Zusammengefaßt sollte die »Gegenfinanzierung« durch eine Bereinigung des Einkommensteuerrechts erfolgen. Dieses ist bekanntlich durchsetzt von einer Vielzahl unsystematischer und bereichsspezifischer Befreiungen, Ermäßigungen und Freibeträge und anderer Unebenheiten, von denen die Kommission 85 (!) entfallen lassen wollte.²¹ Der Sturm brach los, noch bevor das Gutachten veröffentlicht worden war. Die Thesen ohne Anlagen wurden dem Bundesminister der Finanzen am Abend des 4. 11. 1994 überreicht, die Freigabe zur Veröffentlichung sollte am 7. 11. erfolgen, und am 8. 11. sollten die gesamten Thesen mit Anlagen überreicht werden. Bareis selbst schreibt dazu wörtlich²²:

»Noch vor der Veröffentlichung setzten heftige Reaktionen in den Medien ein. Diese erfolgten schon in einer Morgenzeitung und durch Agenturen am 5. 11. 1994. Sie sind und bleiben besonders deshalb erstaunlich, weil das endgültige Papier noch gar nicht bekannt sein konnte. Es waren Urteile auf der Basis von Mutmaßungen. Sie fielen auch dementsprechend aus. Die ohne Faktenkenntnisse geäußerten Vorurteile halten einer nüchternen Prüfung nicht stand.«

Bereits am 8. 11. 1994 erklärte der Bundesminister der Finanzen, der Bericht enthalte umfassende Vorschläge zum Umbau des Steuersystems, deren Umsetzung nicht bis zum 1. 1. 1996 erfolgen könne. Die Steuerpolitik müsse sich jetzt auf das Notwendige konzentrieren. Damit war die vorläufig letzte Chance, im Windschatten der Vorgaben des BVerfG zu einer durchgreifenden Vereinfachung des Einkommensteuerrechts zu kommen, vertan.²³

Der Verzicht des Bundesfinanzministers auf grundsätzliche Änderungen des Einkommensteuerrechts im Zusammenhang mit dem Bareis-Bericht führte letztlich zum Jahressteuergesetz 1996, in dem nicht einmal mehr die Regelungen der provisorischen Verwaltungslösung und des daran anschließenden Übergangsgesetzes zu finden waren. In den Diskussionen der großen Parteien wurde durchaus die Notwendigkeit erkannt, beispielsweise die Privilegierung der Rentenbesteuerung oder auch der Veräußerungsgewinne einzuschränken. Nur könne dies von einer Partei, die auf die Gunst der Wähler angewiesen sei, nicht erwartet werden. Erwartet wird es hingegen vom BVerfG, dem durch Untätigkeit die Verantwortung zugeschoben wird.²⁴

21 Nachw. hierzu und zu den Programmen der Länder und des Bundes zur Steuervereinfachung bei Zeitler, Steuervereinfachung: Der Weg zum Ziel oder ist der Weg das Ziel?, DStZ 194, 705.

22 Die notwendige Reform der Einkommensteuer 1996, DStR 1995, 157.

23 Schon einmal war einem Sachverständigenrat auf dem Gebiet des Steuerrechts in ähnlich beschämender Weise mitgespielt worden. Damals ging es um eine Neuordnung des Gemeinnützigkeitsrechts. Auch hier war das Urteil im politischen Raum bereits gesprochen, bevor das Gutachten vorgelegt war, als nämlich bekannt wurde, daß Änderungen beim Spendenabzug im Bereich des Sports vorgeschlagen wurden. Das ist in diesem Zusammenhang auch deshalb interessant, weil namhafte Steuerrechtler hier den Auslöser für die seither härtere Gangart des BVerfG sehen. Die Nichtachtung des Existenzminimums oder einer angemessenen Berücksichtigung der Familienlasten ist besonders dann unerträglich, wenn die Kosten der Freizeit – für Modellflug, Kleintierzucht und Traditionsvereine – steuermindernd geltend gemacht werden können und damit der Allgemeinheit in Rechnung gestellt werden.

24 Interessant ist, wie der Gesetzgeber sich seiner Aufgabe entledigte, bis zum 1. 1. 1996 ein den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechendes Gesetz vorzulegen. Abgesehen davon, daß von verschiedenen Seiten Tarifmodelle mit unterschiedlichen Ansätzen vorgelegt wurden, konzentrierte sich die Diskussion auf die Frage des Kinderlastenausgleichs, jetzt als Kinderleistungsausgleich bezeichnet. Die Bareis-Kommission hatte das Unheil des Ideologienstreits zwischen Kindergeld und Kinderfreibeträgen vorausgesehen.

Nicht das fertige Jahressteuergesetz, wohl aber die Zuspitzung auf die Frage der Lastenverteilung zwischen den Gebietskörperschaften unter Verzicht auf Reformansätze fand das BVerfG vor, als es über die Einheitswerte zu entscheiden hatte. Es liegt daher die Annahme nicht allzu fern, die in den Beschlüssen enthaltenen Anweisungen an den Gesetzgeber – wie immer man sie rechtlich einordnen mag – in diesem Zusammenhang zu sehen. Offensichtlich hat es den Hang des Gesetzgebers zur Konfliktvermeidung aus den früheren Verfahren zugrunde gelegt. Es ist denkbar, daß das BVerfG dieses Risiko nicht noch einmal eingehen wollte. In einer Podiumsdiskussion in Worms am 4. 9. 1995 hat Prof. Kirchhof, der Berichterstatter in den Einheitswertsachen, das BVerfG mit einem Schiedsrichter verglichen. Dieser dürfe die rote Karte zeigen, nicht aber selbst den Ball spielen. Auf den Einwand, ob denn nicht hier vielleicht doch der Ball gespielt worden sei, entgegnete er sinngemäß, der Gesetzgeber habe ja mehr als reichlich Zeit gehabt, das Problem selbst zu lösen. Also wenn das Gekicke auf dem Rasen allzu lustlos erscheint, dann darf schon auch der Schiedsrichter den erlösenden Steilpaß spielen?

Die Einheitswerte des Grundvermögens sind, verglichen mit den Verkehrswerten, geradezu lächerlich gering. Darüber herrscht sicherlich allgemeines Einvernehmen wie auch darüber, daß dies steuerrechtlich zu ungerechtfertigter Privilegierung des Grundvermögens führt. Also wären die Einheitswerte an die Verkehrswerte heranzuführen. Das Aufkommen aus Vermögen- und Erbschaftsteuer würde explosionsartig ansteigen, schon die einfache Eigentumswohnung würde in die Vermögensteuerpflicht führen. Selbstverständlich hätte der Gesetzgeber die Möglichkeit und würde sie auch wahrnehmen, durch Freistellungen, Erhöhung von Freibeträgen und andere steuerpolitische Maßnahmen dieses Ergebnis abzumildern.

Angenommen, der Gesetzgeber würde aber den Ansatz des Grundvermögens mit den Verkehrswerten vorschreiben und keine Milderungsregelungen schaffen. Dann würde sich die Frage stellen, ob es verfassungsrechtlich zulässig ist, die Vermögensteuer, die ja als eine Zusatzsteuer zur Einkommensteuer verstanden werden kann für diejenigen, deren Leistungsfähigkeit damit nicht voll erfaßt ist, über diesen Personenkreis hinaus auszudehnen. Es wäre ferner zu fragen, ob es tatsächlich verfassungsrechtlich richtig ist, ein unbebautes Grundstück in gleicher Weise zu besteuern

hen und eine Kompromißlinie aufgezeigt. Sie schlug ein Kindergeld vor, das mit auf Antrag zu gewährenden Kinderfreibeträgen zu verrechnen war.

Es gab dabei allerdings ein Problem zu lösen, das dann vollständig in den Vordergrund gerückt wurde. Das Kindergeld nämlich war als Sozialleistung allein vom Bund zu zahlen, während die Kinderfreibeträge als Bestandteile des Einkommensteuerrechts zu Lasten der Steuergläubiger gingen, also von Bund, Ländern und Gemeinden. Die Ablösung des dualen Systems durch eine reine Kindergeldlösung, noch dazu bei der verfassungsgerichtlich gebotenen deutlichen Erhöhung, mußte also den Bund in unzumutbarer Weise belasten – bei gleichzeitiger Entlastung von Ländern und Gemeinden. Nun sollte man meinen, daß dieses Problem ein rein internes innerhalb des föderalen Systems sei, das durch Änderung der Normen und Mechanismen über Finanzausgleich leicht lösbar sei, jedenfalls aber die für den Bürger zu treffende optimale Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht tangieren dürfte. Weit gefehlt. Nur noch von dieser Haushaltsverteilung war die Rede. Die notwendige Steuerbereinigung hätte das Volumen für die Erhöhung des Kinderleistungsausgleichs weitgehend zur Verfügung stellen können; statt dessen wurde ausschließlich um die Finanzierungsanteile gestritten. Zitat: »Der entscheidende Punkt aber ist, wie das Kindergeld finanziert werden soll. Es gibt die Finanzamtslösung und die Arbeitsamtslösung ... Das Entscheidende aber ist, daß das Kindergeld dann zu einer Steuervergünstigung wird und damit auch dem Einkommensteuerverteilungsschlüssel unterliegt. Worum es letzten Endes geht, ist: Wer trägt die Kosten des Ganzen? Das ist der Punkt, und nur darüber streiten wir.« (Mayer-Vorfelder, 687. BR-Sitzung) So kam es zum Jahressteuergesetz 1996, ohne daß die notwendige Verbindung von Existenzminimum und Steuerabzugsbeträgen hergestellt wurde, wenn man von der überfälligen Neuregelung der Bauförderung absieht. Die große Chance einer durchgreifenden Bereinigung und Vereinfachung war vertan.

wie eine hochverzinsliche Geldanlage und ob die Steuer die Substanz antasten darf. Bei der Erbschaftsteuer träte das Problem auf, ob der Erbe des Häuslebauers einen Anspruch auf den Erhalt dieses Häuschens hat oder ob er es hinnehmen muß, daß er es zur Bezahlung der Erbschaftsteuer veräußern muß. Eine Vielzahl von Fragen schloße sich an. Dazu gehörte beispielsweise, wieweit aus Praktikabilitätsgründen Bewertungsdifferenzen hingenommen werden könnten, welche Ausnahmen möglich oder gar geboten wären.

Angesichts dieser äußerst komplexen Problematik wäre die bloße Feststellung einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung der Vermögensarten geradezu eine Leerformel gewesen. Die Beschreibung der Ungleichheit läßt sich ohne die Beschreibung der Gleichheit nicht gewinnen. Das BVerfG mußte daher ein mögliches Bild verfassungsrechtlicher Gleichheit entwerfen. Dabei geht es nicht nur um die vielfach mögliche Gleichstellung der Vermögensarten, sondern auch um den gleichsam übergeordneten Gleichheitssatz der Steuergerechtigkeit im Rahmen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Damit ist eine erhebliche Einengung der Möglichkeiten vorgegeben. Die Beschreibung eines Rahmens für den Gesetzgeber, wie ihn das BVerfG abgesteckt hat, erscheint so in einem anderen Licht. Es mußte diese Beschreibung leisten. Die Frage reduziert sich darauf, ob es hierbei die ihm gesetzten Grenzen überschritten hat.

Hiernach ist dem Richter Böckenförde nicht zuzustimmen, wenn er der Senatsmehrheit vorwirft, es habe kein Anlaß bestanden, zu diesen Fragen Stellung zu nehmen. Der Schwerpunkt seiner Ausführungen ist aber inhaltlicher Natur. Gerade durch seine Ausführungen wird der dialektische Aspekt der Problemstellung in voller Schärfe deutlich. Auf der Seite der Senatsmehrheit steht grob vereinfacht – die starke Betonung der individuellen Freiheitsrechte, auf der Seite Böckenfördes die stärkere Ausrichtung am Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG. Wenn diese erste grobe Sortierung sich als zutreffend erweist, kann das weitreichende Folgen für das gesamte Steuerrecht haben.

6. Ertragswert oder Verkehrswert?

Auszugehen ist zunächst von den Einheitswerten selbst. Diese haben eine lange Geschichte. Es gibt eine Vielzahl unterschiedlicher Anlässe im Steuerrecht, die eine Bewertung eines Gegenstandes erfordern. Hier verlässliche Rechtsgrundlagen zu schaffen, ist die Aufgabe des Bewertungsgesetzes. Dieses greift aber nur ein, soweit nicht in anderen Steuergesetzen besondere Bewertungsvorschriften enthalten sind (§ 1 II BewG). Da insbesondere die Ertragsteuern ihre eigenen Bewertungssysteme entsprechend ihrer weitgehenden Abhängigkeit vom Handelsrecht entwickelt haben, liegt der Schwerpunkt des Bewertungsgesetzes bei den Substanzsteuern und damit bei der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer. Das Bewertungsgesetz kennt den gemeinen Wert (§ 9), den Teilwert (§ 10), den Kurswert (§ 11), den Nennwert (§ 12), den Kapitalwert (§§ 13, 14) und den Ertragswert (§ 36). Der Einheitswert erscheint dabei nicht als eigenständiger Wert, sondern lediglich als ein Bewertungsverfahren (§§ 19 ff.).

Die Frage nach dem steuerlichen Wert eines Gegenstandes stellt sich nicht so einfach, wie man in unserer geldorientierten Warenwelt vermuten könnte. Mit welchem Wert soll eine Maschine in der Bilanz stehen, wenn sich ihr Wert seit der Anschaffung erheblich vermindert oder aber auch vergrößert hat? Wie wirkt es sich auf die Ver-

mögensteuer aus, wenn das alte Mütterchen weiterhin in ihrem verfallenen Kleinbauernhaus wohnt, ihr Grundstück aber einen extremen Wert hat, weil ringsum inzwischen ein hochwertiges Industrie- oder Wohngebiet entstanden ist?

Was überhaupt der Wert einer Sache ist, hat die Philosophie seit Aristoteles beschäftigt, der zwischen dem Gebrauchsnutzen und dem Tauschwert bereits unterschied.²⁵ An die späteren philosophischen Einordnungen, die den Gebrauchsnutzen bevorzugten, schloß die Entwicklung der modernen Volkswirtschaftslehre an. Das Preußische Allgemeine Landrecht stellt dann in § 112 auf den Nutzen ab, den eine Sache ihrem Besitzer leisten kann, wobei »man sich das Vermögen in einem gegebenen Zustande bei seinen Besitzern beharrend« denke.²⁶ Die Beurteilung änderte sich mit dem Entstehen der bürgerlichen Marktwirtschaft in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts. Dies kommt zum Ausdruck in einem der ersten Erkenntnisse des Reichsgerichts im Jahre 1879. Das Reichsgericht stellt bei der Bestimmung des gemeinen Werts nach § 112 I 2 ALR, also bei der Bestimmung des Nutzens, den eine Sache ihrem Besitzer gewährt, auf den Kaufpreis ab, »welcher dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach ihrer objektiven Beschaffenheit, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse, also eben – von Jedermann zu erzielen ist.«²⁷

Diese Formel hat bis heute ihre Gültigkeit behalten, allerdings nicht in der Weise, daß es zu einer klaren steuerrechtlichen Einordnung gekommen wäre. Bereits bei der Schaffung des preußischen Ergänzungssteuergesetzes vom 14. 7. 1893 war nämlich erkannt worden, daß die unmittelbare Anknüpfung einer Vermögensteuer an Verkehrswerte jedenfalls bei landwirtschaftlichem Vermögen höchst problematisch war. Die Debatte um Verkehrswerte einerseits und Ertragswerte andererseits war voll entbrannt. Gleichwohl hatte sich die Auffassung, als richtiger Wert eines Gegenstandes komme nur der Verkaufswert in Betracht, bereits so verfestigt, daß die Kompromißregelung des Gesetzes beim preußischen OVG auf Unverständnis stieß. In seiner Entscheidung vom 20. 4. 1896²⁸ erklärt es den Verkehrswert zum einzig möglichen objektiven Wert, da es sonstige objektive Maßstäbe – im Gegensatz zum subjektiven Ertragswert – nicht gebe. Der Verkehrswert wurde schließlich in § 138 der Reichsabgabenordnung 1919 verankert und gelangte von dort später in das Bewertungsrecht, das die Bewertungsvorschriften gleichsam vor die Klammer der Einzelsteuergesetze zog. Bei Bewertungen ist der gemeine Wert zugrunde zu legen, soweit nicht anderes vorgeschrieben ist (§ 9 I BewG). Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 9 II BewG).

Allerdings hatte bereits das Reichserbschaftsteuergesetz vom 30. 6. 1906²⁹ für landwirtschaftliches Vermögen den Ertragswert vorgesehen, und zwar in der Art einer Ausnahmeregelung. Landwirtschaftlicher Besitz sei auf dauernde Nutzung, nicht auf Veräußerung angelegt. Das so gesetzlich verankerte Ertragswertverfahren wurde dann bei den Beratungen zur Reichsabgabenordnung auf Grundstücke ausgedehnt. Dabei ist von Interesse, daß der Entwurf, also der steuerjuristische Part des Gesetzgebungsverfahrens, dies noch nicht vorsah. Erst die Nationalversammlung änderte

25 Eine umfassende Arbeit über die Wertbegriffe und ihre Entwicklung hat Klaus Vogel vorgelegt: Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, DSz A 1979, 28. Die weiteren Ausführungen beruhen auf dieser Veröffentlichung.

26 So der deutsche Nationalökonom Heinrich Rau, zitiert nach Vogel (Fn. 25).

27 19. 11. 1879, Gruchrot Bd. 24, 409, s. Vogel (Fn. 25).

28 Entscheidungen in Staatssachen Bd. 5, S. 63, zitiert nach Vogel (Fn. 25).

29 RGBl. 1906, S. 661.

den Entwurf entsprechend. Möglicherweise spielte schon damals ein gewisses Unbehagen mit, den Bürgern die realen Werte ihres Grundbesitzes vorzuhalten. Möglicherweise waren damals aber auch die Erträge aus Vermietungen so hoch, daß sie sogar über dem Verkehrswert liegen konnten.³⁰ Die nächsten gesetzgeberischen Maßnahmen, die Bewertungsgesetze von 1925 und 1934, brachten keine Veränderung mehr.

Ob damit eine Entscheidung in der Wertefrage getroffen war dergestalt, der Ertragswert sei der richtige Wert zumindest für Landwirtschaft und Grundvermögen³¹, ist nicht ganz klar. Das Bewertungsgesetz nennt im Ersten Teil Werte, die neben dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) in Betracht kommen, so den Teilwert, den Kurswert und den Nennwert (§§ 10 ff. BewG). Der Ertragswert wird dabei nicht genannt. Er erscheint erst im Zweiten Teil unter den Besonderen Bewertungsvorschriften. Für landwirtschaftliches Vermögen heißt es in § 36 BewG: »Bei der Bewertung ist ... der Ertragswert zugrunde zu legen«. Eine vergleichbare Formulierung findet sich indes beim Grundvermögen nicht. Dort wird angeordnet, der Wert des bebauten Grundstücks sei in einer Hauptgruppe von Fällen »im Wege des Ertragswertverfahrens« zu ermitteln, in den anderen Fällen »im Wege des Sachwertverfahrens«. Nicht der Wert wird definiert, sondern das Bewertungsverfahren. Für unbebaute Grundstücke (§ 72 BewG) fehlt eine entsprechende Vorschrift, so daß die allgemeine Regelung des § 9 BewG und mithin der gemeine Wert gilt. Dieser ist aus Vergleichspreisen, also aus Verkehrswerten, abzuleiten.

Der Wert bebauter Grundstücke besteht für beide Verfahren aus dem Bodenwert, dem Gebäudewert und dem Wert der Außenanlagen. Das Ertragswertverfahren ist das Regelverfahren insbesondere für das normale Ein- und Zweifamilienhaus, für Mietgrundstücke und Geschäftsgrundstücke, also für Grundstücke, die an ihrem möglichen Ertrag gemessen werden können.³² Auszugehen ist bei der Berechnung von der Jahresrohmiere (§ 79 BewG). Diese ist mit einem bestimmten Vervielfältiger zu multiplizieren (§ 80 BewG), der zwischen den verschiedenen Grundstücksarten und Bauausführungen sowie zwischen Altbauten, Neubauten und Nachkriegsbauten unterscheidet und nach Gemeindegrößenklassen gestaffelt ist. Der Vervielfältiger gilt auch den Bodenertragswert sowie die Bewirtschaftungskosten pauschaliert mit ab. Dazu kommen besondere Zu- und Abschläge (§§ 81, 82 BewG). Für ein Einfamilienhaus könnte sich somit folgende Berechnung des Einheitswerts ergeben:

Der Mietwert eines Einfamilienhauses beträgt, zurückgerechnet auf die immer noch maßgeblichen Wertverhältnisse von 1964, 400 DM im Monat, die Jahresrohmiere 4800 DM. Der Vervielfältiger für Neubauten (Großstadt über 500000 Einwohner) beträgt 11,9. Das ergibt einen Einheitswert von 57 100 DM bei einem Verkehrswert, der in einer Größenordnung von 500 000 DM liegen kann.

Das Sachwertverfahren (§§ 83 ff. BewG) ist für die Fälle geschaffen, in denen der Ertrag kein geeigneter Wertindikator ist. So läßt sich für Einfamilienhäuser mit übergroßer Wohnfläche sowie luxuriöser Ausstattung keine Marktmiete erzielen, die in einem vernünftigen Verhältnis zu Grundstücks- und Baukosten steht. Das gleiche gilt beispielsweise für bestimmte Warenhäuser, Fabrik- und Bankgebäude. Die Berechnung erfolgt so, daß zunächst der Bodenwert bei unbebauten Grundstücken ermittelt wird (§ 84 BewG). Sodann wird ein Gebäudenormalherstellungswert errechnet (§ 85 BewG). Dieser wird um die Wertminderung wegen Alters und etwaiger Mängel und Schäden vermindert (§§ 86, 87 BewG). Entsprechend folgt die Berech-

³⁰ Vgl. Höll, Die Einheitsbewertung und ihre Bewertungsmaßstäbe, DB 1993, 2053.

³¹ So wohl Vogel (Fn. 25).

³² Zu den Verfahrensarten Pelka, Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, StuW 1974, S. 206, 214.

nung der Außenanlagen. Gem. § 90 BewG ist der so gefundene Ausgangswert durch Anwendung einer Wertzahl an den gemeinen Wert anzugleichen.

Zumindest beim Sachwertverfahren geht es also um eine Methode zur Ermittlung des gemeinen Werts, also des Verkehrswerts. Wenn aber gleichzeitig auch unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind, spricht alles dafür, daß auch das Ertragswertverfahren als Zielgröße den gemeinen Wert hat, weil Gründe für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der verschiedenen Grundstücksarten nicht ersichtlich sind. Die erste große Korrektur der Einheitswerte von 1935 durch die Einheitsbewertung im Jahre 1964 hatte dementsprechend das erklärte Ziel, »gleichmäßige, den Verkehrswerten nahekommende Einheitswerte als Grundlage für eine gerechte Besteuerung zu finden.«³³ Man sollte somit meinen, der Gesetzgeber habe sich festgelegt. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geht es bei den Bewertungsverfahren für das Grundvermögen um Formen zur Berechnung des gemeinen Werts.³⁴

Damit könnte die Diskussion eigentlich abgeschlossen sein. Das ist sie aber nicht. Die Steuerrechtsszene scheint von vornherein nicht besonders glücklich mit den Einheitswerten für das Grundvermögen gewesen zu sein. Nach dem Bewertungsgesetz von 1925 sollte jedes Jahr ein für alle in Frage kommenden Steuerarten einheitlicher Grundbesitz-Steuerwert festgestellt werden. Nur in den Jahren 1925, 1928, 1931 und 1935 ist es aber zu diesen Bewertungen gekommen.³⁵ Die Hauptveranlagungsergebnisse auf den 1. 1. 1935 wurden erst abgelöst durch die Vermögensteuer-Hauptveranlagung auf den 1. 1. 1974 auf Grund des Vermögensteuerreformgesetzes vom 17. 4. 1974³⁶ mit den Werten des Bewertungsgesetzes von 1965. Damit galten die Einheitswerte von 1935 39 Jahre lang; in den neuen Bundesländern gelten sie heute noch.

Für die Zögerlichkeit bei der zeitgerechten Anpassung gab es viele Gründe. Zunächst war der ohnehin von vornherein stockende Rhythmus der Bewertungen durch Krieg und Nachkriegszeit unterbrochen. Dann, nach 1974, begann der immense Verwaltungsaufwand der Bewertungsverfahren eine schier unüberwindliche Hürde zu bilden. Die sich entwickelnde Wohlstandsgesellschaft war gekennzeichnet durch stark zunehmenden Grundbesitz bei weiten Kreisen der Bevölkerung; der Häuslebauerparagraf 7 b EStG, die Begünstigung von Wohnungsbaudarlehen, kurz das ganze Instrumentarium der Förderung des sozialen Wohnungsbau schafften eine Struktur, die es zuvor nicht gegeben hatte. Dazu kam mit dem Nachlassen obrigkeitstaatlichen Gehorsamsdenkens, daß neue Einheitswerte mit einer Orientierung an den Verkehrswerten eine Flut von Rechtsbehelfen nach sich ziehen mußten, die zur Lähmung der Steuerverwaltung und der Gerichte führen konnten. Bei der Einheitsbewertung 1972 war dieses Denken noch nicht so ausgeprägt; außerdem waren damals Werte auf den 1. 1. 1964 festzustellen, also Werte, die den rasanten Preisanstieg von Grundstücken und Baukosten noch nicht mitgemacht hatten und daher bei ihrer Ermittlung bereits veraltet waren, so daß sie vom Bürger schmunzelnd hingenommen wurden. Bei der jetzt anstehenden Neuordnung aber würden neue Werte erstmals zeitnahe Werte bedeuten; die Sorge der Politiker, wie die Bürger solche Werte aufnehmen würden, wuchs. Natürlich waren die Regierungen von Bund und Ländern auf der Arbeitsebene nicht untätig. Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern bemühten sich immer wieder, grundsätzliche wie auch De-

³³ BT-Drucks. IV/1488, S. 31.

³⁴ BFH v. 3. 7. 1981, BStBl. 1981 II, 764.

³⁵ Vgl. Balke, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als nichtklassische, vom Einheitswert des Grundbesitzes abhängige Steuer, StW 1984, S. 351.

³⁶ BStBl. 1974, I, 233.

tailkonzepte zu entwickeln.³⁷ Naturgemäß spielte auch bei diesen Beratungen die Frage des Bewertungsverfahrens eine entscheidende Rolle. Die Mehrheit tendierte dabei zunehmend zu einem an der Wohnfläche ausgerichteten Sachwertverfahren in möglichst einfacher Form, weil dabei Mietspiegel und andere ertragsbedingte Variablen nicht erforderlich waren und zeitnahe Fortschreibungen im automatisierten Verfahren am ehesten durchführbar erschienen. Andere aber traten entschieden für ein Ertragswertverfahren ein mit der Begründung, das Abstellen auf die Verkehrswerte sei für eine Vielzahl von Grundstücken rechtlich wie politisch problematisch. Nur ein Beispiel: Die außerordentlich hohen Bodenpreise und Baukosten in den Großstädten der Ballungsgebiete sind für die dort Tätigen nicht vermeidbar, lösen aber hohe Vermögensteuer auf die dort erworbene Eigentumswohnung aus, sofern die Verkehrswerte zur Steuerbemessungsgrundlage werden. Im Zuge der vielfältigen Überlegungen zur Steuervereinfachung und zur steuerlichen Entlastung der Unternehmen wurde auch die Forderung erhoben, die Vermögensteuer ganz abzuschaffen. Dann könnte auf die Ermittlung von Einheitswerten völlig verzichtet werden. Die Erbschaftsteuer wäre im Bedarfsfall mit geschätzten Verkehrswerten zu berechnen, und für die Grundsteuer genüge ein sehr einfaches Verfahren.

Die Steuerrechtslehre bringt bei der Suche nach dem richtigen oder dem gerechten Wert auch nicht die letzte Klarheit. Unter Bezugnahme auf die historische Entwicklung wird teils ein Ertragswert³⁸, teils der gemeine Wert³⁹ für zutreffend gehalten.⁴⁰ Vielfach ist eine Affinität zu den Ertragswerten festzustellen, ohne daß diese mit letzter Konsequenz gefordert oder begründet würden. So führt Meyding⁴¹ aus, das Bewertungsrecht enthalte unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe und unterscheide zwischen gemeinem Wert und Ertragswert, kommt dann aber zu dem Ergebnis, es liege ein eindeutiger Verstoß gegen den Gleichheitssatz vor, wenn bebaute Grundstücke nur mit einem Bruchteil des Verkehrswertes erfaßt würden. Dabei sei das Einfamilienhausprivileg am ausgeprägtesten: Für Nachkriegsgebäude belaufe sich der Einheitswert nur auf etwa 14 v.H. des Verkehrswertes, für Altbauten nur 6 v.H.⁴² Wenn aber der Ertragswert ein autonomer Wert sein sollte, wäre ein Vergleich mit dem Verkehrswert nicht von Interesse. Mark⁴³ entnimmt der Formulierung in § 9 BewG, wonach der gemeine Wert zugrunde zu legen ist, »soweit nicht anderes bestimmt ist«, für Grundvermögen gelte, weil anderes bestimmt sei, der Ertragswert. Die an sich beabsichtigte Orientierung am gemeinen Wert sei zur Fiktion geworden. Das erscheint als eine recht zutreffende Situationsbeschreibung. Der Gesetzgeber hat beim Bewertungsgesetz 1964, aber möglicherweise auch schon 1925 oder beim preußischen Ergänzungsteuergesetz, von vornherein zwar eine Ausrichtung am gemeinen Wert formuliert, wollte aber dann doch der Katze die Schelle nicht umhängen. So ist letztlich ein eigenartiger Schwebezustand entstanden, der akzeptiert wird, ohne daß die Problematik ausdiskutiert wird.

Verantwortlich hierfür ist die gern benutzte These, es bedürfe einer genauen Bestimmung des Wertes überhaupt nicht. Denn dieser müsse ja nicht der jeweiligen Steuer zugrunde gelegt werden, sondern er bilde nur den Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage.⁴⁴ So wird ja auch beim Ertragswertverfahren der Aus-

37 Z. B. Wolf, Der Weg zu neuen Einheitswerten oder ihren Alternativen, DStR 1993, 541.

38 Vgl. Leisner, Steuer- und Eigentumsveränderung, NJW 1995, 2591, 2596.

39 Halaczinsky, Die Einheitsbewertung des Grundvermögens, NWB Fach 9, S. 451; Pelka (Fn. 32).

40 Übersicht bei Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 850.

41 Meyding, Ist eine verfassungskonforme Vermögensteuer überhaupt möglich?, DStR 1992, 1113.

42 Vgl. auch Vorlagebeschluß des BFH v. 12. 5. 1978, BStBl. II 1978, 446.

43 DStJG Bd. 7, S. 293, 301.

44 Vgl. eingehend Sangmeister, Die verfassungsrechtlich »offensichtlich unhaltbare« Erhebung einheitswertabhängiger Steuern, DStZ 1991, 581.

gangswert erst durch die Anwendung differenzierter Vervielfältiger zur Bemessungsgrundlage. Vervielfältiger, Zu- und Abschläge können aber nur dann zur rechtlich oder politisch gewünschten Bemessungsgrundlage führen, wenn der Ausgangspunkt, eben der Ausgangswert, in sich stimmig ist und wenn es für ihn eine Definition und eine Zielvorstellung gibt. Es ist ja immer wieder angesichts der hohen Kosten einer neuen Einheitsbewertung gefordert worden, die Werte doch einfach durch einen prozentualen Zuschlag zu erhöhen. In der Tat ist eine solche Zuschlagslösung geeignet, die Problematik zu entschärfen. Diese Möglichkeit ist aber bereits seit 1974 durch § 12 I a BewG ausgeschöpft. Danach sind die auf den 1. 1. 1964 festzustellenden Einheitswerte mit 140 v. H. anzusetzen. Jede weitere Erhöhung dieses Prozentsatzes würde die in der Unstimmigkeit der Einheitswerte untereinander liegende Ungleichheit weiter steigern.

Beispielsweise können die von einer Baugesellschaft zeitgleich errichteten Reihenhäuser des gleichen Typs völlig unterschiedliche Einheitswerte aufweisen. Für öffentlich geförderte Gebäude waren Mietobergrenzen einzuhalten. Dementsprechend war der Ertragswert und daran anknüpfend der Einheitswert außerordentlich gering; er lag häufig unter 10 v. H. des Verkehrswertes. Der Bundesfinanzhof hielt dies bereits im Jahre 1978 für verfassungswidrig.⁴⁵ Im Grundsatz müßte dieses Ergebnis allerdings für die Befürworter des Ertragswerts geradezu konsequent sein. Für sie könnte die Ungleichbehandlung nur in der Nichtberücksichtigung der inzwischen veränderten Verhältnisse liegen.

Es gibt aber auch Gebäude, die im Sachwertverfahren zu bewerten sind. Hier seien als Beispiel die aufwendigen Einfamilienhäuser aufgeführt. Das sind nicht nur Luxusbauten, sondern Wohnhäuser mit normaler Ausstattung, aber beispielsweise großer Wohnfläche auf großem Grundstück. Sie werden nicht im Ertragswertverfahren bewertet, weil im Falle der Vermietung eine dem Wert des Grundstücks angemessene Miete nicht erzielt werden könnte.⁴⁶ Solche Grundstücke, die lediglich in einzelnen Parametern von der Norm abweichen, müssen nicht unbedingt wertvoller sein als ein gut ausgestattetes Hausgrundstück in guter Wohnlage. Das Sachwertverfahren führt aber zu Einheitswerten, die im Mittel doppelt so hoch sind wie die des Ertragswertverfahrens, leicht aber auch den drei- bis vierfachen Betrag ausmachen können. Selbst wenn diese extremen Wertdifferenzen durch das Unterlassen zeitnaher Anpassungen beeinflusst sind, zeigt sich hier doch deutlich die Schwäche und vielleicht auch die Unaufrichtigkeit der Ertragswerte. Das Sachwertverfahren ist eindeutig auf die gemeinen Werte hin ausgerichtet. Wenn die fiktive Miete hier über den »Wert« des Grundstücks nichts aussagt, so kann damit nur der Verkehrswert gemeint sein. Damit wird aber bestätigt, daß das Ertragswertverfahren davon ausgeht, im Normalfall erreiche die Kombination von Ertragswert und Vervielfältiger den gemeinen Wert. Wenn sich also der Ertragswert allzu sehr vom Verkehrswert entfernt, wird das Verfahren nicht zugelassen.

Diese unterschiedliche Behandlung ergibt sich aber auch innerhalb des Ertragswertverfahrens selbst. Denn auch Ausstattung, Größe und sonstige Merkmale eigengenutzter Einfamilienhäuser sind viel differenzierter, als dies in den Vergleichsmieten zum Ausdruck kommt. Das liegt sicher auch daran, daß ein Einfamilienhaus erfahrungsgemäß mit anderen Merkmalen ausgestattet wird als ein auf Ertrag und somit eine vernünftige Kosten-Nutzen-Relation ausgelegtes Mietobjekt. Da man in einem aus Praktikabilitätsgründen pauschalierenden Verfahren in jedem Falle deutlich unter den Verkehrswerten bleiben muß, wird sich bei einem Ertragswertverfahren für einen

⁴⁵ BFH v. 12. 5. 1978, BStBl. II 1978, 446, dazu Sangmeister (Fn. 44).

⁴⁶ BFFI v. 10. 2. 1978, BStBl. II 1978, 294.

großen Teil der zu bewertenden Objekte ein Wert ergeben, der weit unterhalb des Verkehrswertes liegt. Es muß auch beachtet werden, daß sich gegenüber dem Konzept früherer Bewertungsgesetze die Verhältnisse verschoben haben. Unterstützt durch staatliche Fördermaßnahmen vielfältigster Art ist das eigene Einfamilienhaus oder das Wohneigentum kein Ausnahmetatbestand mehr, den man aus Zweckmäßigkeitsgründen einem vermieteten Objekt durch die Annahme fiktiver Mieterträge gleichstellen kann. Zumindest für diese große Fallgruppe sollte der Gesetzgeber sich nicht für ein Ertragswertverfahren entscheiden, wenn er nicht Gefahr laufen will, alsbald wieder vor den Schwierigkeiten zu stehen, die es jetzt gerade zu bewältigen gilt.

Die Frage ist, ob ein Sachwertverfahren für eigengenutzte Wohngrundstücke diese Schwierigkeiten vermeidet. Denn auch hier gilt, daß die pauschalierenden Parameter eines auf die Wohnflächen abstellenden Verfahrens der individuellen Ausstattung im Wege lebenslanger Heimwerkertätigkeit kaum gerecht werden können. Das jetzige Sachwertverfahren beweist aber, daß es die Annäherung an die Verkehrswerte besser ermöglicht als das Ertragswertverfahren. Der Wert des Bodens ist eine zuverlässig zu ermittelnde Größe, die Wohnfläche, ergänzt durch wenige signifikante Merkmale nach Lage und Ausstattung, dürfte eine verlässliche Basis der Wertermittlung ermöglichen. Das Ergebnis sollte eine Annäherung an den Verkehrswert darstellen; die Steuerbemessungsgrundlage kann dann durch Zu- und Abschläge, durch Freibeträge usw. ihre endgültige Form finden. Die Ausgangswerte müssen aber immer in sich stimmig sein und den Erfordernissen des Gleichheitssatzes entsprechen. Das ist ohne Bezug zu den Verkehrswerten nicht zu schaffen.⁴⁷

Zeigt sich so für eigengenutzte Wohngrundstücke eine Überlegenheit des Sachwertverfahrens, so wäre es natürlich eine erhebliche Erleichterung, wenn auch Mietwohngrundstücke in diesem Verfahren bewertet werden könnten. Da für die Höhe der Miete die Wohnfläche ein wesentlicher Faktor ist, ist die Fläche dem Mietwert als Ausgangspunkt gleichwertig. Durch die Einbeziehung weiterer wertbeeinflussender Faktoren wie Alter, Ausstattung, vielleicht auch regionale Faktoren, gelangt man dann aber zu sehr differenzierten Werten, auch wenn man sich auf wenige Faktoren beschränkt. Dies ist aus der Sicht des Gleichheitssatzes ein Vorteil; außerdem ermöglicht es ein relativ dichtes Herangehen an den Verkehrswert. Für eine Abkehr von den Ertragswerten bei Mietgrundstücken spricht auch, daß die Rohmiete ganz sicher heute nicht mehr die Aussagekraft über den Ertrag hat wie in früheren Zeiten. Aufwendige Heizungs-, Installations- und Sanitäreinrichtungen, Anpassungen an sich ständig verändernde Wohnbedürfnisse führen zu hohen Kosten, die den Ertrag mindern, in vielen Fällen sogar zu Verlusten führen. Diese Kosten können typisiert – nach Alter, Ausstattung und Zustand des Gebäudes – im Sachwertverfahren berücksichtigt werden, im Ertragswertverfahren nur begrenzt.

Wenn Mietobjekte trotz teilweise geringer Erträge zu den begehrtesten Geldanlageformen zählen, dann liegt das auch daran, daß in den vergangenen Jahrzehnten mit permanenten Wertsteigerungen zu rechnen war, zumindest aber keine Inflationsverluste eintraten. Diese Wertsteigerungen sind natürlich Sachwertsteigerungen wie bei anderen Wertgegenständen auch; sie sind steuerfrei und werden durchaus auch am Markt realisiert. Es ist daher sachgerecht und entspricht der Verkehrsanschauung, Wohngebäude als fungible Sachwerte anzusehen und entsprechend zu bewerten. Die gestiegene Fungibilität von Wohngebäuden ist der zentrale Gesichtspunkt, der gegenüber allen historischen Gesichtspunkten und sonstigen Erwägungen einen verkehrswertbezogenen steuerlichen Wertbegriff geradezu erforderlich macht. Dabei wird hier unter Fungibilität die Zusammenfassung der Faktoren verstanden, die aus

⁴⁷ Vgl. Pelka (Fn. 32).

einem Gegenstand, »den man sich im gegebenen Zustand bei seinem Besitzer beharrend denke«⁴⁸, einen Marktgegenstand gemacht haben. Ertrag, Wertbeständigkeit, Spekulation, Lebensstandard, Liquiditätsreserve, günstige steuerliche Behandlung, staatliche Förderung; die Liste ließe sich verlängern. So hilfreich der Blick in Entstehungsgeschichten auch sein mag, bei der Einschätzung des Grundvermögens muß man sich davon lösen, wie es die Verkehrsauffassung ja auch längst vollzogen hat. Dies zeigt sich besonders bei der Erbschaftsteuer. Bei Erbschaften und Schenkungen, bei denen mehrere Personen zu bedenken sind, wird die Aufteilung regelmäßig nach Verkehrswerten vorgenommen, da die Erben die Grundstücke weitgehend zu Geld machen.

Dieser Gedanke gilt nicht für die Vermögensteuer. Gerade unter dem Gesichtspunkt der Sollertragsteuer, die das BVerfG zu favorisieren scheint, können hier auch Ertragswerte als Ausgangswert ausreichend sein. Es wäre aber ein Unding, wollte man ernsthaft für beide Steuerarten unterschiedliche Bewertungsverfahren in Erwägung ziehen. Praktikabilitätsgesichtspunkte sprechen freilich für das Sachwertverfahren: Es wird ein einheitliches Verfahren für alle Fallgruppen ermöglicht. Dabei hat das Sachwertverfahren noch den unschätzbaren Vorteil, daß es auf wenigen grundstücksbezogenen Daten beruht, die sich mit Automationsunterstützung leicht fortschreiben lassen. Es bleibt die Möglichkeit, die Vereinfachung des Verfahrens in der Zukunft immer weiter zu entwickeln, bis es schließlich in einer Aufhebung des Verfahrens durch eine Schätzung enden kann. Für das Ertragswertverfahren dagegen werden flächendeckende Mietspiegel benötigt. Diese zu erstellen und ständig zu pflegen, erscheint geradezu widersinnig, wenn die flächendeckende Einheitsbewertung abgeschafft wird und durch eine Ad-hoc-Bewertung ersetzt wird, die nur in für die Vermögensteuer oder Erbschaftsteuer relevanten Fällen vorzunehmen ist.

Faßt man bis hierher zusammen, so kann dem Gesetzgeber nur empfohlen werden, die Orientierung der Wertfindung am gemeinen Wert verbindlich festzuschreiben und sich auch im Verfahren von der Ertragsbewertung zu verabschieden.

Aber vielleicht hat ja auch hier das BVerfG dem Gesetzgeber die Arbeit abgenommen und eine Lösung vorgegeben. Zum »richtigen Wert« findet sich jedoch in keinem der beiden Beschlüsse eine unmißverständliche, eindeutige Aussage. Dem Gericht geht es letztlich um die verfassungsgerechte Bemessungsgrundlage. Je nach dem Weg, den der Gesetzgeber wählt, kann dem Wert selbst unterschiedliche Funktion zukommen, so daß er keine eigenständige verfassungsrechtliche Bedeutung hat.⁴⁹

Im Beschluß zur Vermögensteuer wird erläutert, daß die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht abgestimmt sein muß. Die Ermittlung der Sollerträge setze grundsätzlich an der Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes an, möge aber auch an dessen Verkehrswert anknüpfen, »sofern die im Steuerrecht bestimmte Belastung gewährleistet, daß die Vermögensteuer lediglich anteilig auf die Erträge zugreift, die aus der in Verkehrswerten erfaßten wirtschaftlichen Einheit typischerweise erwartet werden. Erfasst die Bemessungsgrundlage nicht den vermuteten Ertrag, sondern den Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes, so kommt dem Steuersatz die Aufgabe zu, anknüpfend an einen aus dem Veräußerungswert abgeleiteten Sollertrag den steuerlichen Zugriff auf diesen angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen«. Der Ertragswert wird also bevorzugt; dieser läßt sich aber auch aus den Veräußerungswerten ableiten. Entscheidend ist, daß der steuerliche Zugriff auf den Sollertrag begrenzt wird.

⁴⁸ S. Fn. 26.

⁴⁹ Vgl. dazu S. 138.

Im Beschluß zur Erbschaftsteuer werden die Überlegungen des Vermögensteuer-Beschlusses in Bezug genommen und im wesentlichen bestätigt. Vielleicht kann aber der folgende Satz doch etwas nachdenklich machen: »Haben sich die steuererheblichen Werte für bestimmte Gruppen wirtschaftlicher Einheiten deutlich auseinanderentwickelt, so darf das der Gesetzgeber nicht auf sich beruhen lassen.« Da liegt die Frage nahe, was denn außer dem Verkehrswert hierfür der Maßstab sein könnte. Bei konsequenter Verfolgung des Ertragswertgedankens jedenfalls könnten sich die Werte in Ruhe auseinanderentwickeln, wenn dies die Erträge auch tun. Das BVerfG entnimmt seine Argumentation dem Beschluß vom 21. 5. 1968⁵⁰, den es auch an anderer Stelle heranzieht⁵¹ und der durch die Grundsätzlichkeit seiner Diktion auffällt. Der Beschluß ist aber ein eindeutiges Bekenntnis zum gemeinen Wert als Maßstab der verschiedenen Bewertungsverfahren. Diese sind lediglich Mittel und Wege, um zu einem dem gemeinen Wert angenäherten und damit zu einer einheitlichen Bemessungsgrundlage zu gelangen. Das gelte auch für das Ertragswertverfahren bei der Bewertung von Grundstücken. Dabei könne es zweifelhaft sein, ob die Ertragswertmethode im Einzelfall zuverlässig zum gemeinen Wert führe. Jedenfalls stehe der Ertragswert in Beziehung zum gemeinen Wert, weil dieser maßgeblich durch die mit dem jeweiligen Objekt verbundenen Ertragsersparungen bestimmt werde. Der Gedanke wird weitergeführt mit einem Zitat aus der Begründung zum Bewertungsgesetz 1964: »Ideal wäre es, an Stelle der Zweigleisigkeit der Wertermittlung nur ein Bewertungsverfahren anzuwenden . . . Es hat sich jedoch herausgestellt, daß die Anwendung eines einheitlichen Verfahrens nicht möglich ist, weil die charakteristischen Merkmale, die den Wert eines Grundstückes bestimmen, bei den einzelnen Grundstücksarten verschieden sind.«⁵² Das bedeutet im Klartext, daß ein Gesetz, das sich im Grundsatz für das Ertragswertverfahren entschieden hat, für besonders geartete Grundstücke auch das Sachwertverfahren benötigt, bei denen nämlich die Ertragswertmethode allzu weit vom gemeinen Wert landen würde. Wertverschiebungen von bedeutendem Ausmaß, so das BVerfG weiter, seien eingetreten, und zwar eindeutig bezogen auf die Verkehrswerte. Zusammenfassend heißt es, die Bewertung mit dem gemeinen Wert als Grundsatz des Bewertungsgesetzes sei von der Materie her vorgegeben. Daran müsse der Gesetzgeber folgerichtig festhalten, wolle er nicht gegen den Gleichheitssatz verstoßen. Es sei kein anderer Bewertungsmaßstab ersichtlich, der die ihm zukommende Funktion, eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten, erfüllen könne.

Es ist zu bedauern, daß das BVerfG in seinen neuen Beschlüssen ähnlich klare Worte nicht gefunden hat. Möglicherweise wollte es die hier wiedergegebene Entscheidung bestätigen, möglicherweise wollte es sie abgeschwächt wissen. Die dieser Indifferenz zugrunde liegende Überlegung, verfassungsrechtlich gehe es nur um die Steuer selbst oder um ihre Bemessungsgrundlage, zu der man mit verschiedenen Methoden kommen könne, ist eben nicht überzeugend. Wenn aus den desolaten Bewertungsgrundlagen wieder – oder erstmals – ein in sich stimmiges Konzept entstehen soll, muß bei den Grundlagen angesetzt werden. Nur dann ist die geforderte realitätsgerechte Relation der Werte überhaupt möglich. An solche Werte können dann die weitreichenden Befugnisse des Gesetzgebers anschließen, unter Berücksichtigung finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher oder sozialpolitischer Gesichtspunkte⁵³ die Bemessungsgrundlage zu bestimmen. Da liegt dann das Gebiet der Zu- und Abschläge, der Pauschalierungen und praxisnahen Vereinfachungen. Gerade wenn sich das BVerfG

⁵⁰ BVerfG, BStBl. II 1968, 553.

⁵¹ Vermögensteuer-Beschl. II, 2.

⁵² Siehe Fn. 33.

⁵³ ErbSt-Beschluß II 2.

bei der Vermögensteuer zu einer Sollertragsteuer bekennt, muß doch feststehen, auf welcher Basis dieses »Soll« beruht. Und gleiches gilt für die Verschonung des Gebrauchsvermögens, der Unantastbarkeit der Substanz der Erbschaft. Die dazu aufgestellten klaren Forderungen bleiben letztlich nebelhaft und im Unverbindlichen, weil die Rückkopplung zu den Ausgangswerten nicht deutlich wird und so eine klare Vorstellung insbesondere der steuerfrei zu lassenden Bereiche nicht entsteht.

7. Das Betriebsvermögen

Die gebotene Neuorientierung der Bewertung des Grundvermögens wirft unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes weitere Probleme auf. Es ist die Frage zu stellen, wie sich die Bewertung der Landwirtschaft und des Betriebsvermögens in das System einfügen soll. Dabei soll die Landwirtschaft hier vernachlässigt werden. Hier liegen die Verhältnisse so eindeutig anders als bei allen anderen Vermögensarten, daß Sonderregelungen erforderlich sind. Das ist bekannt, seit es Vermögen- und Erbschaftsteuer gibt. Die Gesichtspunkte der Fungibilität gelten hier nicht. Landwirtschaftlicher Besitz kann nach wie vor »als bei dem Besitzer beharrend« gedacht werden.

Anders verhält es sich mit dem Betriebsvermögen. Dieses wird seit 1993 mit den Steuerbilanzwerten angesetzt. Das sind die Werte, die sich aus den Kosten der Anschaffung oder Herstellung, vermindert um die Abschreibungen, errechnen. Die Abschreibungen können auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gleichmäßig verteilt werden, sie können degressiv, beginnend mit hohen Anfangssätzen, ausgestattet sein, es können Sonderabschreibungen mit lenkungspolitischen Zielsetzungen in Betracht kommen wie auch die Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern. Die Substanz des Betriebsvermögens, die doch für die Substanzsteuern Grundlage sein muß, wird durch die Steuerbilanzwerte überhaupt nicht verlässlich wiedergegeben. Die Steuerbilanz ist das zentrale Instrument der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung.⁵⁴

Die Steuerbilanzwerte gelten nicht nur für das Betriebsvermögen selbst, sondern sie sind gem. § 11 II BewG auch bei der Bewertung von Anteilen von Kapitalgesellschaften zugrunde zu legen. Der Substanzwert hat dadurch bei der Anteilsbewertung in vielen Fällen nur noch geringe Bedeutung. Da aber die Veräußerung von GmbH-Anteilen vorwiegend nach dem in der Regel weitaus höheren Substanzwert erfolgt, haben sich hier insbesondere in Verbindung mit dem Umwandlungssteuerrecht verblüffende Steuersparmöglichkeiten aufgetan.

Hier ist ohne rechtliche oder politische Diskussion ein Steuerprivileg von im Einzelfall erstaunlichem Ausmaß entstanden, für das es keine sachliche Begründung gibt.⁵⁵ Wie geradezu absurd der Ansatz mit den Steuerbilanzwerten wirkt, wird an Hand des § 117 a BewG besonders deutlich: Danach bleibt zur steuerlichen Entlastung der Betriebe Betriebsvermögen bis zu 500 000 DM außer Ansatz. Man sollte meinen, daß diese Entlastung doch eine Basis voraussetzt, die den Vermögenswert, den es zu entlasten gilt, widerspiegelt.

⁵⁴ Diese erfolgt gem. § 4 EStG durch den Vergleich des Betriebsvermögens zum Anfang und zum Schluß des Wirtschaftsjahres, also durch den Vergleich zweier aufeinanderfolgender Bilanzen. Ziel ist die Darstellung der auf den Gewinnermittlungsvorschriften beruhenden Differenz zwischen 2 Jahren, die den Gewinn oder Verlust ausmacht, also gerade nicht die Darstellung des Vermögens selbst. Nicht um die Werte der Wirtschaftsgüter zu einem bestimmten Zeitpunkt geht es, sondern um deren Entwicklung in einem Zeitraum.

⁵⁵ Z. B. Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 11), § 59 Anm. 12.

Durchschnittlich dürfte die »Vereinfachung« zu einer Verringerung des Betriebsvermögens von etwa einem Drittel (!) führen⁵⁶, wobei auch höhere Beträge genannt und begründet werden.⁵⁷ Es geht aber nicht um den Durchschnitt, sondern um die möglichen Auswirkungen im einzelnen Fall. Nun hätte es ja nahe gelegen, mit der Vereinfachung konsequent zu verfahren und auch die Steuerbilanzwerte der bebauten Grundstücke zu übernehmen. Diese sind aber gemäß § 109 III BewG weiterhin mit den in der Regel weitaus niedrigeren Einheitswerten anzusetzen, erhöht um den nach § 121 a BewG vorgeschriebenen Zuschlag von 40 v. H.

Geht man davon aus, daß nicht alle politischen Parteien der Wirtschaft gleichermaßen nahestehen, fragt man vielleicht, wieso eine derart brisante Sache geräuschlos über die politische Bühne gehen konnte. Dem Regierungslager war die Durchsetzung dieser Steuervergünstigung für die Wirtschaft wichtiger als die zu dieser Zeit offen zu Tage liegende Bewertungsproblematik. Es ist sogar damit argumentiert worden, es diene der Entschärfung der Einheitswertproblematik des Grundvermögens, wenn auch beim Betriebsvermögen ein Nachlaß erfolge. Obwohl hier ein steuerlich hochbrisantes Problem zu entscheiden war, hat eine Erörterung darüber im Gesetzgebungsverfahren überhaupt nicht stattgefunden. Die Bundesregierung schnürte ein Paket, das für die Länder und die Opposition offensichtlich viel interessanter war. Unser Thema wurde nicht erörtert. Das Gesetzgebungsverfahren kann als eines der grotesksten der letzten Jahre bezeichnet werden.⁵⁸

8. Die Vermögensteuer

8.1 Allgemeines

Die nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Vermögenswerte werden zum Gesamtvermögen (§ 114 BewG) zusammengefügt. Daran knüpft das Vermögensteuergesetz an (§ 4 VStG). Nach Abzug von Freibeträgen (§ 6 VStG), z. B. für den Steuerpflichtigen selbst, den Ehegatten und jedes Kind je 120 000 DM, ergibt sich das steuerpflichtige Vermögen (§ 9 VStG). Die Steuer darauf beträgt für natürliche Personen 1 v. H. bezüglich des Privatvermögens, für Betriebsvermögen bei natürlichen und juristischen Personen 0,5 und 0,6 v. H.

Minimale Steuersätze für Besserbetuchte – wo soll da das Problem sein? Aber so einfach ist es nicht. Sie müsse abgeschafft werden, die Vermögensteuer, verfassungswidrig schlechthin sei sie, meinen die einen; andere halten sie für ein Gebot sozialer Gerechtigkeit, wieder andere halten sie im Verhältnis zu den Problemen, die sie aufwirft, für entbehrlich.⁵⁹ Das Konfliktfeld wird im Beschluß des BVerfG gerade durch die unterschiedlichen Auffassungen der Senatsmehrheit und des Richters Böckenförde verdeutlicht. Eine übersichtliche Pro-Kontra-Darstellung findet sich bei Tipke/Lang.⁶⁰ Den vielen Erörterungen soll hier keine weitere hinzugefügt werden. Angemerkt sei lediglich, daß nicht alle Argumente sich durch Sachnähe auszeichnen. So läßt sich dem Einwand, die Vermögensteuer bedeute eine Bestrafung für den, der sein Geld nicht ausgegeben, sondern gespart habe, entgegenhalten, daß auch die Geldausgabe diversen Steuern, beispielsweise der Umsatzsteuer, unterliegt. Außer-

⁵⁶ Vgl. Christoffel, Neue Anteilsbewertung ab 1993, GmbHRdsch. 1993, 205.

⁵⁷ Heinen, INF 1992, 241.

⁵⁸ Vgl. Kruhl, Das Procedere um das Steueränderungsgesetz 1992, DB 1992, 649.

⁵⁹ Vgl. dazu Tipke, StO II (Fn. 40), § 15, S. 772 ff., 791.

⁶⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 11), § 12 Anm. 72.

dem wäre der Einwand auch entsprechend gegenüber der Einkommensteuer und der Hundesteuer ins Feld zu führen.

Das jährliche Steueraufkommen beträgt etwa 8 Milliarden DM. Gemessen an den großen Steuern ist das wenig. Zum Vergleich: Die Einkommensteuer mit der Lohnsteuer ergibt rund 300 Mrd. DM, die Umsatzsteuer etwa 250 Mrd. DM. Allerdings: Die Körperschaftsteuer, also die Ertragsteuer der Kapitalgesellschaften, bringt nur 20 Mrd. DM, und von dem genannten Einkommensteueraufkommen entfällt auf die Lohnsteuer, also die von Arbeitnehmern beigesteuerte Komponente, 270 Mrd. DM. Die Relationen scheinen zu zeigen, daß je nach der politischen Zielsetzung beides möglich sein muß, nämlich die Abschaffung bei Umlegung auf andere Steuern wie auch eine Erhöhung durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mit zeitnah ermittelten Werten. Aber, wie gesagt, so einfach ist es nicht. Zur Verdeutlichung ein Beispiel: Ein Bankguthaben von 1 Mio. DM ergibt bei einem Zinssatz von 5 v. H. einen Ertrag von 50 000 DM. Die Einkommensteuer wird nach anderweitigem Verbrauch der Freibeträge mit 50 v. H. = 25 000 DM angenommen, die Vermögensteuer mit 10 000 DM und der Inflationsverlust mit 2,5 v. H. entsprechend 25 000 DM. Es ergibt sich ein Verlust von 10 000 DM. Da ist zu fragen, ob und inwieweit die Vermögensteuer noch zulässig ist. Wird ferner die Vermögensteuer als eine Steuer der »Reichen« aufgefaßt, soll also der Überfluß besteuert werden, ist die Frage zu stellen, ob das auf Betriebsvermögen überhaupt paßt. Ist ein großer Konzern, der um seinen Standort im internationalen Wettbewerb ringt, »reich« oder vermögend? Die betriebliche Vermögensteuer macht aber den weit überwiegenden Teil des Aufkommens aus. Sie ist nicht allen Industrienationen eigen, fehlt beispielsweise in Großbritannien, Italien, Belgien und Frankreich und kann in ihrer Zusammenwirkung mit der Gewerbesteuer, insbesondere der Gewerbekapitalsteuer, als Standortnachteil angesehen werden. Außerdem hat die Wirtschaft, die ja den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, also auf der Basis des Betriebsvermögens ermittelt, schon eine »Ist«-ertragsteuer zu entrichten. Wieso, wenn man der Sollertragstheorie des BVerfG folgt, dann noch eine Sollertragsteuer? Wenn aber Betriebsvermögen freigestellt oder weiter entlastet werden, ist die Vermögensteuer für Privatvermögen dann unter Gleichheitsgesichtspunkten noch zulässig oder nach der Kosten-Nutzen-Relation sinnvoll?

Der Gesetzgeber steht vor einer schweren Aufgabe. Die Vorgaben des BVerfG erleichtern und erschweren diese Aufgabe gleichermaßen. Wenn die Steuerrechtswissenschaft und die Beamten der obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern eine derartig großzügige Steuerfreistellung des Gebrauchsvermögens für politisch vertretbar gehalten hätten, wie sie jetzt verfassungsrechtlich vorgeschrieben wird, wäre auch wohl ohne das BVerfG schon vor geraumer Zeit eine Lösung gefunden worden. Denn dadurch wird nicht nur viel politischer Zündstoff vermieden. Auch die Fallzahlen vermindern sich in einer Weise, daß auf die flächendeckende Einheitsbewertung zugunsten von Bedarfsberechnungen im Einzelfall verzichtet werden kann. Nur so aber kann der erforderliche Personalaufwand dargestellt werden. Erschwert wird die Arbeit andererseits durch die These von der Häufigkeit der Belastung und dem Verständnis als Sollertragsteuer. Auch wenn man unterstellt, insoweit liege eine Bindungswirkung für den Gesetzgeber nicht vor, würde ihre Nichtbeachtung eine Flut weiterer Verfassungsbeschwerden nach sich ziehen; eine erhebliche Rechtsunsicherheit wäre die Folge. Besonders schwierig ist dabei, daß Häufigkeit und Sollertragsteuer sehr unscharfe und vielfältig interpretierbare Begriffe sind. Will der Gesetzgeber Rechtssicherheit schaffen, so muß er sich also noch außerhalb der Grauzonen halten, die diese unscharfen Begriffe umgeben. Dies, obwohl beide Begriffe neu und unerprobt sind und von daher geboten wäre, zu ihrer Präzisierung oder auch Relativierung nahe an die Grenzen heranzugehen.

Die Vermögensteuer ist als Ergänzung zur Einkommensteuer entstanden. So wird sie auch heute weitgehend noch aufgefaßt. Dabei hat die gesellschaftspolitische Situation der Entstehungszeit mit der heutigen nicht viel gemein. Damals bildete sich mit der Industrialisierung ein wohlhabendes Bürgertum heraus, dem besitzlose Massen gegenüberstanden. Der Sozialstaat entstand, der staatliche Finanzbedarf begann zu steigen. Aber erst im Jahre 1891 entstand mit der Miquel'schen Steuerreform eine progressive Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁶¹ Und auch da betrug die Steuer zwischen 0,67 und 4 v. H.; mit unterschiedlichen kommunalen Zuschlägen konnte sie 12 v. H. erreichen. Damit war die Belastungsgrenze noch weit entfernt. Bei steigendem Finanzbedarf konnte daher die Einkommensteuer erhöht werden. Es konnte aber ohne weiteres auch eine weitere Steuerquelle neben die Einkommensteuer gestellt werden. Hierbei auf den neuen Reichtum zuzugreifen, der insbesondere auch in den Industrievermögen vorhanden war, war sehr verständlich. So gesehen muß eine »Ergänzungsteuer« nicht gleichsam als eine Erhöhung der Einkommensteuerprogression verstanden werden. Es ging vielmehr um die Erschließung einer neuen Steuerquelle, die für die sozialpolitischen Verhältnisse maßgeschneidert war. Diese ganz neue Steuer den steuerungewohnten Bürgern als eine Art zusätzliche Einkommensteuer auf gedachte Vermögenserträge plausibel zu machen, lag nahe. Der Begriff der »Sollertragsteuer« entstand. Seither haben sich aber sowohl die Steuerlandschaft als auch die gesellschaftlichen Verhältnisse geändert. Armut und Reichtum sind anders verteilt. Die Einkommensteuer erfaßt den größten Teil vermögensmehrender Vorgänge und geht bis an die Grenze der Leistungsfähigkeit und bisweilen auch darüber hinaus, wie die Entscheidung des BVerfG zum Existenzminimum des Steuerpflichtigen unmißverständlich klargelegt hat.⁶² Einer auch nur gedachten zusätzlichen Einkommensteuer bedarf es daher gerade nicht mehr.

Nicht alle Vermögensgegenstände sind ertragbringend. Sollertragsteuer bedeutet, daß ein typischer Vermögensertrag unterstellt und zur Meßlatte der Vermögensteuer wird. Für die These von der Sollertragsteuer gibt es eine breite Mehrheit in der Steuerrechtswissenschaft.⁶³ Das BVerfG wird aber so interpretiert, als verleihe es diesem Gedanken eine neue Stringenz. Die Vorstellung eines Sollertrages wird zur allein zulässigen verfassungsrechtlichen Grundlage einer Vermögensteuer. Leider ohne weitere Begründung oder Erläuterung führt das Gericht aus⁶⁴, das Vermögen sei nach dem typischerweise möglichen Ertrag, ohne Rücksicht auf den tatsächlich erzielten Gewinn oder Ertrag, zu versteuern. Auf diesen Sollertrag sei der Steueranspruch angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen.

Die Obergrenze einer Steuer ist überschritten, wenn die Steuer zur »Erdrosselungssteuer« wird⁶⁵, wenn der Pflichtige im Übermaß belastet wird. So ist eine Spielautomatensteuer, deren erklärtes Ziel darin besteht, die Ausbreitung von Spielhallen einzudämmen, verfassungswidrig, wenn sie einen rentablen Betrieb nicht mehr zuläßt. Aber was ist eine Erdrosselungssteuer in bezug auf eine Vermögensteuer? Was ist zunächst überhaupt ein Sollertrag?

Einer Sollertragsteuer ist zunächst folgendes entgegenzuhalten: In den meisten Fällen wird bereits der Istertrag von der Einkommensteuer erfaßt. Eigengenutzte Wohnungen – und das ist ein nicht zu vernachlässigender Teil der Vermögen – haben

61 Nachweise bei Lang, a.a.O., vor § 12, § 12 Rdnr. 9.

62 S. S. 130.

63 Vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung II (Fn. 40), 769 ff.

64 C II 4 b.

65 BVerfG st. Rspr., z. B. BVerfG 14, 221; 25. 9. 1992, Grundfreibetrag, Fn. 10.

keinen Sollertrag. Unbebaute Grundstücke haben keinen Sollertrag. Antiquitäten, Luxusautos, Segelyachten haben keinen Sollertrag, übrigens auch Goldbarren und Diamanten, also klassische Vermögensanlagen, nicht.

Die Konstruktion typischer Sollerträge ist hier außerordentlich gekünstelt. Der Typisierung eines Ertrages müßte eine weitere, nämlich die fiktive ertragbringende Vermögenszusammensetzung hinzugefügt werden. Ein solches typisiertes Verhalten vorauszusetzen, dürfte mit Art. 2 I GG nicht vereinbar sein. Es gibt eine realitätsgerechte Typisierung auch nicht. So sind gerade beim Grundvermögen die Anlagestrategien unterschiedlich. Miethäuser werden trotz eher unterdurchschnittlicher Erträge und erheblichen Arbeitsaufwandes für die Verwaltung von vielen bevorzugt, um einem Inflationsverlust zu entgehen oder eine Wertsteigerung zu erzielen. Das sind im übrigen reine Sachwert-, keine Ertragswertüberlegungen. Nun kann hier eingewandt werden, gerade diese eingeplanten Wertsteigerungen seien eben auch eine Komponente des Sollertrages. Dann müßten aber auch Verluste in irgendeiner Form Berücksichtigung finden. »Sollverluste« sind allerdings nicht vorgesehen. Wenn eine Anlagestrategie fehlgeschlagen ist, so daß drastische Vermögenseinbußen erlitten werden, erfolgt keine Verlustverrechnung.

Diese Schwierigkeiten werden vermieden, wenn man zur Begründung einer Vermögensbesteuerung auf den Gedanken vom Vermögen selbst als Steuergegenstand zurückgeht. Das Vermögen kann zur Kreditsicherung eingesetzt werden, es kann in der Regel steuerfrei veräußert werden, sei es zur gesteigerten Befriedigung des persönlichen Bedarfs oder zu einer Vermögensumschichtung. Allein die Tatsache, daß Vermögen vorhanden ist, erhöht die steuerliche Leistungsfähigkeit. Diese insgesamt gesteigerte Leistungsfähigkeit wird durch die Vermögensteuer erfaßt und so in eine erhöhte Steuerbelastung umgesetzt. Es kommt damit nicht darauf an, ob sie aus dem Vermögensertrag zu entrichten ist. Böckenförde⁶⁶ weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß Steuern allgemeine Geldleistungen sind, die den Steuerpflichtigen »in seinem Vermögen als Ganzem« betreffen, wobei damit nicht das »Vermögen« im hier interessierenden Sinne gemeint ist, sondern die ganze Vermögenssphäre. »Sie entzieht nicht bestimmte durch Art. 14 GG geschützte Eigentumspositionen, sondern verpflichtet unspezifisch zur Zahlung eines Geldbetrages, der aus beliebigen Einnahmequellen, etwa auch aus Arbeitseinkommen oder Verkaufserlösen, erbracht werden kann«.

Bisher ist dies alles mit den Ausführungen der Senatsmehrheit vereinbar. Wenn die Grundstückswerte zeitnah und realistisch in der Steuerrechtslandschaft erscheinen, wird erstmals sichtbar, daß in breiten Schichten der Bevölkerung erhebliche Vermögenswerte entstanden sind. Damit entsteht die Frage für das BVerfG, ob nun diese Bevölkerungskreise insgesamt vermögensteuerpflichtig sein sollen oder ob dieser Kreis einzuschränken und eine Belastungsgrenze zu beschreiben ist. Darum muß es dem BVerfG gehen, und so können die Ausführungen zur Sollertragsteuer, zur Hälfte und zur Verschonung des Gebrauchsvermögens auch verstanden werden. Sie dienen dann nicht zur Begründung einer Vermögensteuer, sondern zu ihrer Begrenzung.⁶⁷

⁶⁶ II 1 b.

⁶⁷ C II 4 c.

8.3 Das zusätzliche Merkmal der hälftigen Teilung

Nicht nur das Eigentum selbst, auch sein Gebrauch ist durch das Grundgesetz geschützt.

»Nach Art. 14 II GG dient der Eigentumsgebrauch zugleich dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit. Deshalb ist der Vermögensertrag einerseits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich, andererseits muß dem Berechtigten ein privater Eigennutzen verbleiben. Die Vermögensteuer darf daher zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abzehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und dabei insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen.«

Diese Erläuterung zum Vermögensteuerbeschuß enthält zunächst Überlegungen zur Definition der Belastungsobergrenze. Der nun anschließende Satz muß wörtlich wiedergegeben werden, weil er in der Diskussion eine erhebliche Rolle spielt⁶⁸:

»Der Gesetzgeber kann diese Belastungsobergrenze dadurch wahren, daß er die Erträge in der Bemessungsgrundlage um Abzugstatbestände mindert (etwa des existenzsichernden und erwerbssichernden Aufwandes im Einkommensteuerrecht, des Gebrauchsvermögens im Vermögensteuerrecht) und sodann den Steuersatz typisierend so bemißt, daß im Zusammenwirken von Abzugstatbeständen und Steuersätzen diese Obergrenze beachtet bleibt.«

Das BVerfG wird in der Literatur beim Wort genommen. Tipke⁶⁹ kommt zu dem Ergebnis, die Hälftigkeit sei in Teilbereichen bereits überschritten. Andere⁷⁰ versuchen, mit detaillierten und komplexen Berechnungen den Inhalt dieser Formel auszuloten. Der Gesetzgeber *kann* so vorgehen und »etwa« den existenz- und erwerbssichernden Aufwand abziehen. Er muß dies alles nicht; es ist eine von vielen Methoden, sich an die Belastungsgrenze heranzutasten. Dies scheint deshalb wichtig, weil bisher keine der bekannten Berechnungen überzeugend ist.

Unter Erwerbsaufwendungen sind Werbungskosten und Betriebsausgaben zu verstehen.⁷¹ Um diese sollen die Sollerträge zu mindern sein. Auch sie müssen zu »Sollaufwendungen« typisiert werden. Dem Sollertrag steht dann Sollaufwand gegenüber. Es muß bezweifelt werden, ob ein solches Verfahren sinnvoll ist. Einen Sollaufwand gibt es nicht. Mag ein Sollertrag eben als eine gedachte Begrenzung, als eine Plausibilitätsgröße noch vorstellbar sein, so gilt dies für den Bereich der Aufwendungen nicht. Die Erfindung der doppelten Buchführung hat ihre Gründe gehabt. Erwerbsaufwendungen sind von einer solchen Vielfalt von objektiven wie subjektiven Bedingungen abhängig, daß ihre Typisierung bereits im Ansatz scheitert. Es ist auch nicht etwa so, daß sich Ertragsteuern und Erwerbsaufwendungen verhalten wie kommunizierende Röhren. Ein Unternehmen, das auf dem Mikrochip-Markt eine bahnbrechende Neuentwicklung vorlegt, mag höchste Erträge bei minimalen Kosten erzielen. Entsprechend hoch fällt der Gewinn aus und damit auch die steuerliche Zugriffsmöglichkeit. Ein Zeitungskiosk in einem Hauptbahnhof hingegen mag hohe Einnahmen erzielen, denen aber fast gleich hohe Betriebsaufwendungen entgegenstehen. Hier ist der steuerliche Zugriff entsprechend gering. Derartige Berechnungen allerdings bezeichnet man zutreffend als die des Milchmädchens. Zum einen gleichen sich die verschiedenen Faktoren nicht aus, und zum anderen gibt

68 VSt. C II 3 e.

69 Grenzen der Vermögensteuer, GmbHR 1996, S. 8.

70 Z. B. Mannek, Mögliche zukünftige Ausgestaltung der Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und der Einheitsbewertung des Grundbesitzes, NWB Beilage 1/1996; Wagner/Hor, Das Verhältnis der gegenwärtigen effektiven Steuerbelastung zur Steuerbelastungsobergrenze des BVerfG, DB 1996, 585.

71 Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 11), § 9 Anm. 253.

die Kosten-Nutzen-Relation für die zu klärende Frage der Grenzbelastung nichts her, weil sie die absoluten Zahlen nicht berücksichtigt. Der Kioskinhaber nämlich kann im Ergebnis durchaus den höheren Gewinn erzielen, die höhere Einkommensteuer zahlen und insgesamt die höhere steuerliche Belastbarkeit besitzen.

Der Fehler liegt darin, daß bei derartigen Berechnungen an die Solleinnahmen, an den Sollumsatz, angeknüpft wird.⁷² Der »Sollertrag« im Sinne einer Größe für eine Grenzfindung ist doch aber wohl eindeutig der Netto-Sollertrag, also die Solleinnahme abzüglich Sollaufwand, der Sollgewinn sozusagen. So verwendet das BVerfG diesen Begriff auch durchweg, wenn es ihn in den Zusammenhang mit dem Ertragswert bringt. Das ist eindeutig ein Nettowert. Auch die Steuerrechtslehre, soweit sie die Substanzsteuern als Sollertragsteuern begreift⁷³, meint natürlich das Sollergebnis, wie denn ja auch Art. 14 GG kaum Veranlassung haben kann, den Bruttosollertrag zu schützen.

Ein weiterer Fehler besteht darin, daß Sollertrag plötzlich nicht isoliert als in Steuerkraft umgesetzter Vermögensbesitz erscheint, sondern als eine unselbständige Größe der steuerlich zumutbaren Gesamtbelastung. Es ist nicht ersichtlich, wieweit die Höhe einer Vermögensteuer für beispielsweise umfangreichen Forstbesitz davon abhängen soll, daß der Besitzer zusätzlich einen Bahnhofskiosk mit hohen Betriebsausgaben betreibt. Auch die Aufwendungen zur Existenzsicherung gehören nicht in diesen Zusammenhang. Es handelt sich dabei um eine Gruppe von Aufwendungen, die im Einkommensteuerrecht infolge des subjektiven Nettoprinzips, einer Folgerung aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, nicht der Einkommensteuer unterliegen dürfen.⁷⁴ Das Einkommensteuerrecht berücksichtigt diese Komponenten steuerlicher Leistungsfähigkeit abschließend. Wenn die Vermögensteuer als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer einen Sinn haben soll, dann doch eben den, daß die einkommensteuerlich definierte Leistungsfähigkeit durch das Hinzutreten des Vermögens gesteigert wird mit der Folge einer objektiv erhöhten steuerlichen Belastbarkeit. Die Vermischung mit einkommensbezogenen Positionen wie Erwerbs- und Existenzaufwendungen hingegen macht die Vermögensteuer zu einer zusätzlichen Einkommensteuer. Damit wäre der Vermögensteuer aber der Boden entzogen, weil eine Einkommensteuer nach einem gesetzlich vorgegebenen Soll nicht vorstellbar ist.

Wenn aber das Grundgesetz eine Vermögensteuer zuläßt, muß man sie so interpretieren, daß sie dieser Vorgabe gerecht wird. Danach wäre der Gesetzgeber gut beraten, wenn er die vom BVerfG mit seinem Berechnungsbeispiel gelegte Fährte nicht verfolgen würde. Dabei muß immer wieder betont werden, daß es dem BVerfG darum gehen muß, die Grenzbelastung beschreibbar zu machen, die es bei der hälftigen Teilung sieht. Das Berechnungsbeispiel wirft mehr Probleme auf, als es löst, wie Tipke⁷⁵ eingehend nachweist.

Auch gegenüber einer weiteren Vorgabe des BVerfG sollte der Gesetzgeber gegebenenfalls den Konflikt nicht scheuen. Die Vermögensteuer dürfe zu den übrigen Ertragsteuern (!) nur hinzutreten, soweit die Hälftigkeit gewahrt bleibe. Das ist wieder der Gedanke der ergänzenden Ertragsteuer. Begreift man die Vermögensteuer als eigenständige Komponente der Steuerbelastung⁷⁶, so ist es Sache des Gesetzgebers, wie er eine Überbelastung des Steuerzahlers vermeiden will. Er kann die Ertragsteuersätze entsprechend einstellen oder auch die Vermögensteuer einkom-

⁷² Vgl. dazu Mannek (Fn. 70).

⁷³ Vgl. bei Tipke, Steuerrechtsordnung II (Fn. 40), S. 775.

⁷⁴ Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 11), § 4 Anm. 113; § 9 Anm. 68.

⁷⁵ Über die Grenzen der Vermögensteuer, GmbHR 1996, S. 8.

⁷⁶ BVerfG 27. 10. 1975, NJW 1976, S. 101.

mensteuerrechtlich zum Abzug zulassen, wie es in der Vergangenheit bereits der Fall war. Bereits Böckenförde weist in seiner Abweichenden Meinung⁷⁷ zutreffend auf das Paradoxon hin, daß Steuerpflichtige mit hoher Einkommensteuerprogression möglicherweise gegen den Zugriff der Vermögensteuer unter dem Gesichtspunkt der Häftigkeit geschützt seien, während sie bei kleineren Steuerpflichtigen ungehindert zuschlagen dürfe. In der Literatur ist dieser Gedanke weitergesponnen worden. Das soll hier nicht weiterverfolgt werden. Es genügt die Feststellung, daß derartige Ergebnisse eine Folge der Überstrapazierung des Sollertragssteuer-Konstruktes sind. Bringen Sollertrags- und Häftigkeitsthese die Vermögensteuer in Gefahr, so zeigt sich daran, daß diese Thesen so dem Grundgesetz nicht entsprechen. Da das BVerfG aber mit seiner Rechtsprechung selbst gleichsam Verfassungsrecht setzt, muß diese Rechtsprechung verfassungskonform interpretiert werden. Dann muß man seine Ausführungen so verstehen, daß es bei dem Gesetzgeber, der ja Verantwortung für die Steuerbelastung insgesamt trägt, eine grobe obere Grenzlinie anmahnen will. Diese Mahnung bezieht sich dann insbesondere auch auf die Ertragsteuern.⁷⁸ Sie ist eine Aufforderung, ein insgesamt stimmiges Besteuerungskonzept vorzulegen. Eine solche Aufforderung ist auch im Zusammenhang mit der Bewertungsfrage sinnvoll, während die Ausführungen nicht ganz erforderlich erscheinen, wenn sie sich nur auf die Vermögensteuer beziehen sollen. Daß diese zulässig ist, sagt das BVerfG selbst.⁷⁹ Daß sie dann in einer Höhe um 1 v. H. noch nicht verfassungswidrig ist, dürfte ohne ausführliche Grundsatzabwägungen klar sein. Mißt man den einzelnen vom Gericht ins Spiel gebrachten Gesichtspunkten nicht diesen mehr globalen Bezug bei, indem man sie gleichsam als von Verfassungs wegen zwingend gebotene Tatbestandsmerkmale interpretiert, wird die bisherige Rechtsprechung eben dieses Gerichts zur Makulatur.⁸⁰

Ob es überhaupt sinnvoll ist, eine hälftige Teilung von Ist- und Sollerträgen als Obergrenze steuerlicher Belastung zu definieren, soll einstweilen offen bleiben. Die Senatsmehrheit entnimmt dieses Gebot dem grundgesetzlichen Schutz des Eigentums und seines Gebrauchs.⁸¹ Dem widerspricht Böckenförde⁸² mit den nach meiner Auffassung besseren Gründen. Er verweist auf den Grundsatz, daß Vermögensbeeinträchtigungen durch Abgaben grundsätzlich nicht gegen die Eigentumsgarantie verstoßen.⁸³ Das Vermögen selbst ist nicht unmittelbar geschützt.⁸⁴ Die von ihm herangezogenen Entscheidungen des BVerfG befassen sich allerdings nur zum Teil mit der Vermögensteuer.⁸⁵ Diese müsse grundsätzlich aus den typisierten Erträgen entrichtbar sein. Ein Prozentsatz von 1 v. H. sei unter dem Gesichtspunkt der Erfassung des fundierten Einkommens nicht zu beanstanden. Nimmt man den Gedanken der Senatsmehrheit auf, eine solche Steuer könne eine schleichende Konfiskation darstellen, wenn sie nicht aus den Erträgen entrichtbar sei, kann man zur Verdeutlichung das Bild eines Sollertrags benutzen. Dieser ist dann aber nicht nur ganz eng als eine Art Verzinsung zu denken; vielmehr ist jeder Vorteil unter dem Aspekt der Steigerung der Leistungsfähigkeit einzubeziehen. Beispielsweise wird ein Bürger mit wertvollem, aber ertragslosen Grundbesitz eher bereit sein, Aktien auf Kredit in Erwartung steigender Kurse zu erwerben als ein vermögensloser Arbeitnehmer.

77 D II 3 c.

78 Zur Problematik der Gesamtbelastung s. Kirchhof in: Kirchhof/Sohn, EStG, § 2 Anm. 176.

79 Vermögensteuer-Beschl. C II 1 b.

80 Vgl. Leisner, Steuer- und Eigentumschwende, NJW 1995, S. 2591.

81 Dazu ausführlich Papier in: Maunz/Durig, GG, Art. 14, Rdnr. 162 ff.

82 D II 3 c.

83 Dazu Tipke, Steuerrechtsordnung I (Fn. 40), § 9, S. 442 ff.

84 BVerfGE 30, S. 272.

85 BVerfG 12. 10. 1976, BStBl. II 1977, 190, 27. 10. 1975, NJW 1976, S. 101.

Fungibles ertragsloses Sachvermögen wie Gold oder Antiquitäten kann veräußert werden, sei es zur Führung eines höheren Lebensstandards oder einfach zur Vermögensumschichtung. Hinzu kommt die steuerfreie Wertsteigerung, die in den Hälftigkeits-Erwägungen nicht unterzubringen ist. Die Tatsache, daß diese Wertsteigerung teilweise Inflationsausgleich darstellt, muß dabei solange außer Betracht bleiben, wie das ganze Besteuerungswesen auf dem Nominalwertprinzip aufbaut.

Bei der Frage nach der hälftigen Teilung stellt sich auch die Frage, ob es sich dabei um einen zeitlich unbeschränkt geltenden Verfassungsgrundsatz oder um eine Momentaufnahme für die Entscheidungsjahre 1983 bis 1986 darstellt. Die Verhältnisse haben sich seither gewandelt. Allerorten bei Bund, Ländern und Gemeinden erschallt der Ruf nach dem schlanken Staat. Die große Privatisierung bisher staatlicher Tätigkeiten hat begonnen. Damit geht einher, daß staatliche Subventionen in diese privatisierten Bereiche nicht mehr in bisherigem Umfang hineinfließen. An die Stelle von oft nicht kostendeckenden Abgaben, Gebühren und Preisen treten betriebswirtschaftlich kalkulierte Marktpreise. Dies entlastet den Staat und belastet den Bürger zusätzlich. Der verschlankte Staat dürfte also die Hälftigkeit bereits heute nicht mehr beanspruchen. Würden noch das Gesundheitswesen, die Bundeswehr und der Verkehr einschließlich Straßenbau privatisiert, wäre der Steueranspruch weiter zu reduzieren. Dem würde der Staat entgegen, daß die verschärfte Konkurrenz auf den internationalen Märkten durch neue Industrienationen, daß Rationalisierung und ständig steigende Arbeitslosigkeit, um nur einige Faktoren zu benennen, ganz andere sozialstaatliche Anforderungen zu stellen begonnen haben. Mit hälftiger Teilung werde er sich nicht mehr lange begnügen können. Auch die »ökologische Steuerreform« wird zusätzliche Probleme der Grenzbelastung aufwerfen. Dabei kann aber immer nur die insgesamt zulässige Grenzbelastung angesprochen sein, nicht die Zulässigkeit einzelner Steuerarten.

Damit ist schließlich ein Gesichtspunkt angesprochen, der über das Sozialstaatsprinzip gem. Art. 20 GG ebenfalls Verfassungsrang hat, nämlich der der Verteilungspolitik. Die Hälftigkeit drückt eine prozentuale Größe aus. Dahinter können sich aber im Einzelfall Beträge in vielfacher Millionenhöhe verbergen. Ein Verfassungsgebot, den Zugriff des Staates hier auf die Hälfte zu beschränken, ist aus der Eigentumsgarantie nicht herzuleiten⁸⁶ und vom BVerfG auch bisher nicht aufgestellt worden.⁸⁷ Die These der Senatsmehrheit, die Garantie des Eigentumsgebrauchs nach Art. 14 I GG beinhalte, daß der Eigentümer auch etwa die Hälfte der Erträge gegen den Staat abschirmen könne, läuft auf eine Vermögensvermehrungsgarantie hinaus. Große Vermögen tendieren ohnehin zu weiterer Vermehrung. Es ist geradezu eine der Hauptaufgaben des Steuerrechts, hier gegenzusteuern. Es mutet fast abenteuerlich an, sich angesichts des sozialen Wandels in den westlichen Industrieländern und auf der ganzen Welt den Kopf zu zerbrechen, ob eine Vermögensteuer in der Größenordnung von etwa 1 v. H. verfassungsrechtlich zulässig ist. Argumentationen in diese Richtung könnten leicht als interessenorientiert oder als von den gesamtgesellschaftlichen Problemen etwas abgehoben erscheinen. Es sei angemerkt, daß das BVerfG das Problem der Verteilungspolitik durchaus gesehen hat. Die Argumentation, mit Rücksicht auf das geringe Aufkommen von damals 6 Mrd. DM sei dieser Gesichtspunkt zu vernachlässigen, überzeugt aber zumindest heute nicht mehr. Denn bei zeitnahen Grundstückswerten hätten sich andere Aufkommensbeträge ergeben. Eine ohne weiteres mögliche Steigerung auf 10 Mrd. DM würde immerhin die Hälfte des Aufkommens aus der Körperschaftsteuer ausmachen. Und

⁸⁶ Dazu eingehend Bull, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg, NJW 1996, 281.

⁸⁷ Vgl. Papier in: Maunz/Durig, GG, Art. 14 Rdnr. 172.

der Gesetzgeber hätte durchaus Spielräume, den verteilungspolitischen Aspekt zu verstärken.

Die durch die Verbindung von Sollertrag und hälftiger Teilung aufgeworfenen Probleme sind so differenziert, daß sie zur verfassungsrechtlichen Abgrenzung nicht geeignet erscheinen. Sie sind auch in der zur Zeit anzutreffenden Steuerrechtslandschaft zu vernachlässigen. Vor diesem Hintergrund erscheint der Ansatz von Böckenförde überzeugend, der sich wie folgt zusammenfassen läßt: Die Vermögensteuer rechtfertigt sich durch die gesteigerte steuerliche Leistungsfähigkeit, die allein der Besitz des Vermögens mit sich bringt. Der Sollertragsgedanke wird für die Begründung der Vermögensteuer nicht benötigt, ist aber hilfreich für die Vorstellung von einer Belastungsgrenze. Bei deren Bestimmung ist davon auszugehen, daß Steuern allgemein auferlegte Geldleistungen sind, die grundsätzlich eine Beeinträchtigung der Eigentumsgarantie nicht darstellen. Dem Schutz des Eigentums sind die verteilungspolitischen Aufgaben des Steuerrechts und das Sozialstaatsprinzip gegenüberzustellen. Der Gesetzgeber muß einen weiten Spielraum haben, die sozialen Konfliktlagen einzuschätzen und die Mittel zu bestimmen, mit denen er darauf reagieren will. Dies gilt insbesondere auch auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Steuerpolitik. Die Einschränkungen des Gesetzgebers, wie sie von der Senatsmehrheit beschrieben werden, sind damit nicht vereinbar.⁸⁸

8.4 Die Freistellung des »Gebrauchsvermögens«

Zustimmung verdient das BVerfG, wenn es das Vermögen, das dem Steuerpflichtigen zu seiner individuellen Lebensgestaltung dient, als einer Vermögensteuer nicht zugänglich erklärt. Auch die Begrenzung dieser Freistellung an Hand des durchschnittlichen Einfamilienhauses mag sachgerecht sein. Das BVerfG hebt hervor, daß etwa 40 v. H. der Wohnungen im Bundesgebiet von Eigentümern und ihren Familien bewohnt werden. Bei einem so großen Anteil der Steuerpflichtigen ist davon auszugehen, daß deren Leistungsfähigkeit im Einkommensteuertarif im wesentlichen berücksichtigt ist. Mit anderen Worten: Besitztum in dieser Größenordnung bildet noch kein Vermögen, das als Anknüpfung einer Ergänzungssteuer in Betracht kommt. Das gilt natürlich nicht nur für Hausbesitzer, sondern ist auf alle Vermögensarten zu übertragen. Die Umsetzung erfolgt durch entsprechende Freibeträge.

Die Umsetzung dieser Vorstellung vom durchschnittlichen Einfamilienhaus in einen exakt zu beziffernden Freibetrag ist nicht einfach. Es gibt das Einfamilienhaus in bester Wohnlage in München, es gibt die bescheidene Eigentumswohnung vor der Stadt. Das real existierende durchschnittliche Einfamilienhaus gibt es schon deshalb nicht, weil die Wertunterschiede regional erheblich sind. Der Gesetzgeber muß letztlich entscheiden, bei welcher Größenordnung der als normal zu bezeichnende Besitz von geldwerten Gütern in besteuertes Vermögen übergeht. Wie bereits an anderer Stelle ausgeführt, war dies in den vergangenen Jahren bei der Erarbeitung von Lösungen durch die Steuerverwaltung von Bund und Ländern ein kritischer Punkt. Die Erfassung auch von Klein- und Kleinstvermögen wäre technisch einfach nicht durchführbar gewesen. Das BVerfG hat den Weg zu einer sachgerechten wie verwaltungsmäßig noch darstellbaren Lösung freigemacht. Dem Gesetzgeber steht umfassendes statistisches Material, beispielsweise über die Vermögensverteilung in den Bevölkerungsschichten, zur Verfügung, das zur Bestimmung der Freistellung

⁸⁸ So auch Bull (Fn. 86).

beitragen mag. Er sollte dabei aber nicht der Versuchung unterliegen, das Problem der durch die Lage hochwertigen Wohnungen im Wege des Bewertungsverfahrens unter den Teppich zu kehren. Pragmatisch am besten wäre es wohl, die Sache so zu regeln, daß sich die Freistellung an der unteren Grenze, etwa bei 200 000 DM orientiert und der Steuersatz mit 0,5 statt 1 v.H. festgesetzt wird, so daß sich die steuerlichen Auswirkungen in vertretbarem Rahmen halten. Beim Grundvermögen werden ohnehin Bewertungsabschläge erforderlich sein, um Überbewertungen, die ein hoffentlich einfaches Bewertungsverfahren mit sich bringt, auszuschließen. Das 600 000-DM-Haus würde so vermutlich einen Steuerwert von etwa 450 000 DM erhalten.

Das hier vorgeschlagene Vorgehen würde auch die Umsetzung der weiteren Vorgabe des BVerfG erleichtern, dem Schutz der Familie besondere Beachtung zu schenken. Ein sehr hoch angesetzter »Grundfreibetrag« würde die Freistellung des Familienvermögens in eine Größenordnung bringen, die unter Berücksichtigungen anderer Vergünstigungen, z. B. beim Betriebsvermögen oder bei der Landwirtschaft, den Sinn einer Vermögensteuer überhaupt in Frage stellen könnte.

8.5 Betriebsvermögen

Nach der hier vertretenen Auffassung ist es erforderlich, auch das Betriebsvermögen an den Verkehrswerten orientiert zu bewerten. Die Zugrundelegung der Bilanzwerte führt zu willkürlichen Ergebnissen, die mit dem Wesen einer Vermögensteuer nicht vereinbar sind. Wie stark das Betriebsvermögen steuerlich zu belasten ist, ist eine andere Frage. Es ist aber zu befürchten, daß es bei den Bilanzwerten verbleibt und daß der Gesetzgeber sein schlechtes Gewissen in diesem Punkt zu beruhigen sucht, indem auch bei der Bewertung des Grundvermögens kräftig unter Wasser geschossen wird. Das verfassungsrechtliche Störfeld bliebe – in abgemilderter Form – erhalten. Das wäre schlimm, würde sich aber nahtlos an die eingangs geschilderten Problemlösungen der letzten Jahre anschließen.

Besinnt man sich wieder darauf, daß die Vermögensteuer ergänzend den Teil steuerlicher Leistungsfähigkeit erfassen will, der von der Einkommensteuer nicht erreicht wird, so muß gefragt werden, ob eine Vermögensteuer auf Betriebsvermögen überhaupt gerechtfertigt ist. So ist in Frankreich beispielsweise das »Berufsvermögen« von der Vermögensteuer ausgenommen.⁸⁹ Am eindeutigsten zeigt sich die Problemstellung bei großen Kapitalgesellschaften, die keinen persönlichen Bezug zu bestimmten Anteilseignern haben. Die Gewinnermittlung der Unternehmen erfolgt durch den Vergleich des Betriebsvermögens am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahres. Sie bildet die Grundlage für die Körperschaftsteuer. Da auch die durch Wertsteigerungen und Abschreibungen entstehenden stillen Reserven bei ihrer Realisierung erfaßt werden, wird das Vermögen durch die Körperschaftsteuer voll ausgewertet; ein Ergänzungsbedarf ist nicht vorhanden. Hier ist ein Ansatzpunkt, derartiges Betriebsvermögen ganz oder teilweise von der Vermögensteuer auszunehmen. Anders verhält es sich bei den Anteilseignern. Der Aktionär, aber auch der gering, mehrheitlich oder allein an einer GmbH beteiligte Gesellschafter ist vermögenssteuerlich gesehen in einer Situation, die der von anderen Vermögensbesitzern vergleichbar ist. Hier also, auf der Ebene der Anteilseigner, dürfte es keine betriebsvermögensspezifischen Erleichterungen geben.

⁸⁹ Furkel/Serval, Die neue französische Vermögenssteuer, DStR 1982, S. 429.

Bei der Besteuerung von Personengesellschaften und Einzelunternehmern ist die Lage insofern anders, als hier das Betriebsvermögen nicht durch eine eigenständige Rechtsperson vom Beteiligten bzw. dem Inhaber getrennt ist. Es bildet vielmehr unmittelbar einen Teil von dessen Vermögen. Auch hier ist der Ausgangspunkt zunächst gleich: Der auf dem Betriebsvermögensvergleich beruhende Gewinn ist die Basis für die Einkommensteuer. Bis dahin bedarf es keiner Ergänzungssteuer. Der Besitz des Unternehmens oder die Beteiligung an der Gesellschaft ist aber darüber hinaus ein Faktor, der die steuerliche Leistungsfähigkeit des Inhabers erhöht. Das wird niemand bestreiten wollen, der sich mit der Besteuerung von Personengesellschaften auskennt. Insofern liegt eine Vergleichbarkeit vor mit dem Anteil an einer Kapitalgesellschaft, aber auch mit anderen Vermögensanlagen. Somit kommt eine Entlastung bei Personengesellschaften grundsätzlich nicht in Betracht. Natürlich gibt es immer lenkungspolitische Spielräume für Ausnahmeregelungen in Form von Steuerermäßigungen, wie hier die Entlastung mittelständischer Unternehmen unter dem Gesichtspunkt der Arbeitsmarkt- oder Standortpolitik. Es muß aber auf einen Gesichtspunkt hingewiesen werden, der möglicherweise erst im laufenden Gesetzgebungsverfahren relevant wird, wenn die wohldurchdachten Expertenentwürfe in den Sog der Interessen geraten: Je mehr Verschonungen geschaffen werden, um so geringer wird das Aufkommen und um so kleiner wird der Kreis der Vermögensteuerzahler. Wenn diese Steuer sich aber als eine Zusatzsteuer für besserverdienende Arbeitnehmer und vielleicht noch Freiberufler herausstellt, wird sie leicht zu einer Art Strafsteuer für diejenigen, die Geld zurückgelegt haben statt es auszugeben. Das möchte verfassungsrechtlich vielleicht angehen, dürfte aber steuerpolitisch verfehlt sein, weil es der Vermögensteuer ihr Selbstverständnis nehmen würde.

9. Die Erbschaftsteuer

9.1 Allgemeines

Die Erbschaftsteuer erfaßt Schenkungen unter Lebenden und den Erwerb von Todes wegen. Wie bei der Vermögensteuer sind die ihr unterliegenden Gegenstände zunächst zu bewerten. Nach Berücksichtigung von Steuerbefreiungen und persönlichen wie sachlichen Freibeträgen entsteht eine Bemessungsgrundlage. Der daran anknüpfende Steuertarif ist nach dem persönlichen Verhältnis zum Erblasser in 4 Klassen eingeteilt und darüber hinaus nach der Höhe gestaffelt. Eine Schenkung der Eltern an ein Kind in Höhe von 100 000 ergibt eine Erbschaftsteuer von 300 DM: Steuerfrei bleibt ein Betrag von 90 000 DM, die restlichen 10 000 DM unterliegen dem niedrigsten Steuersatz von 3 v. H. in der Steuerklasse I. Die Erbschaftsteuer ist als sog. »Erbfallsteuer« ausgestaltet. Nicht etwa wird der Erblasser oder Schenker gleichsam einer Vermögens-Schlußbesteuerung unterworfen; vielmehr erhöht der Vermögenszugang beim Erben oder Beschenkten die steuerliche Leistungsfähigkeit und rechtfertigt so den staatlichen Zugriff. Es liegt auf der Hand, daß auch hier die unterschiedlichsten Begründungen vertreten werden. Auch die Erbschaftsteuer kann als eine Art Ergänzung zur Einkommensteuer verstanden werden; sie kann auch als notwendiges Verteilungsinstrument gegen Vermögenshäufungen angesehen werden, wobei die Obergrenze wie bei der Vermögensteuer aus dem Spannungsverhältnis zwischen dem Schutz des Erbrechts nach Art. 14 Abs. 1 GG und dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG zu entnehmen ist. Je nach dem vertretenen Standpunkt

ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse.⁹⁰ Das Grundvermögen wird mit den veralteten Einheitswerten erfaßt, so daß wegen Verletzung des Gleichheitsgebots die Erbschaftsteuer ebenso verfassungswidrig ist wie die Vermögensteuer.

Daß die Bewertung des Grundvermögens an den Verkehrswerten zu orientieren ist, wird bei der Erbschaftsteuer besonders augenfällig. Kein Erblasser, kein Erbe würde auf die Idee kommen, den Wert eines Grundstücks – insbesondere auch im Vergleich zu anderen Nachlaßgegenständen – anders zu beurteilen. Dies sollte auch für das Steuerrecht maßgeblich sein.

Das BVerfG räumt dem Gesetzgeber zur Schaffung einer verfassungsmäßigen Erbschaftsteuer – nach Behebung des Bewertungsmangels – einen weiten Spielraum ein.⁹¹ Es setzt ihm aber auch Grenzen, wobei man wie bei der Vermögensteuer darum streiten mag, ob das Gericht damit seine Kompetenzen überschreitet. Danach darf die Steuerbelastung das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lassen. Die Steuer darf den Erwerber nicht übermäßig belasten und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte nicht grundlegend beeinträchtigen. Besonderen Schutz genießen die Personengruppen der Steuerklasse I, das sind insbesondere Ehegatten und Kinder. Bei diesen ist der Steuerzugriff so zu mäßigen, daß der deutlich überwiegende Teil des Nachlasses erhalten bleibt und kleinere Vermögen völlig steuerfrei bleiben. Bei dem Erwerb durch Ehegatten muß berücksichtigt werden, daß der Zufluß durch Erbschaft noch Bestandteil der ehelichen Erwerbsgemeinschaft ist. Bei mittelständischen Betrieben schließlich gilt es, deren Gemeinwohlverpflichtung zu beachten: »Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtung gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung . . . Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen.«

9.2 Der Schutz der Familienvermögen

Zu den Vorgaben des BVerfG ist vorweg zu bemerken, daß sie dem herkömmlichen Verständnis der Erbschaftsteuer entsprechen. Diese befindet sich nach der Senatsmehrheit auch nicht im Belastungsgrenzbereich, im Gegensatz zur Vermögensteuer. Zu fragen ist aber, was sind die kleineren Vermögen, die steuerfrei zu belassen sind?

Da liegt zunächst einmal eine an der Vereinfachung des Steuerrechts orientierte Abgrenzung nahe. Wenn die Einheitswerte für das Grundvermögen abgeschafft werden und nur noch die Objekte bewertet werden, die der Vermögensteuer unterliegen, bedarf es für Erbschaftsteuerzwecke keiner weiteren Bewertungen, sofern die erbschaftsteuerliche Freistellung an der vermögensteuerlichen ausgerichtet wird. Das ist auch für die Erben von erheblicher praktischer Bedeutung, weil die Erbauseinandersetzung möglicherweise bei Streit über die Bewertung des Grundvermögens behindert wird. Der Freibetrag für Angehörige der Steuerklasse I, also für Ehegatten 250 000 DM, für Kinder 90 000 DM, könnte etwa durch einen Gebrauchsvermögensfreibetrag von 400 000 DM ergänzt werden.

⁹⁰ Vgl. Tipke, *Steuerrechtsordnung II* (Fn. 40), 745 ff.

⁹¹ Beschl. Erbschaftsteuer, C 1 2 cc.

Nach einem solchen Modell blieben mithin im Erbfall, also wenn das Gebrauchsvermögen mit übergeht, bei Ehegatten 650000 DM erbschaftsteuerfrei. Dies ist von dem Gedanken der völligen Steuerfreistellung »kleinerer Vermögen« wohl noch mit umfaßt; der Eintritt in die Steuerpflicht kann aber auch niedriger angesetzt werden. Hier lohnt es sich nun doch, das Umfeld anzuschauen, in dem diese Veranstaltung erfolgt. Die deutsche Bevölkerung kann wohl als eine der wohlhabendsten der Welt bezeichnet werden. Dieser Wohlstand mag hart erarbeitet worden sein, aber er ist auch durch enorme staatliche Hilfestellung erst ermöglicht worden. Eine auf Vollbeschäftigung und Privatinitiative setzende Wirtschaftspolitik, die vielfältige Wohnbauförderung, Zinsvergünstigungen, steuerliche Sparförderungen und Vermögensbildungskonzepte haben sich in privatem Wohlstand niedergeschlagen. Diese Hilfen sind noch fortgeführt worden, als sie längst nicht mehr finanzierbar waren. Jetzt erfolgt der erste Generationswechsel, und zwar zu einem Zeitpunkt extrem angespannter Haushaltsslage bei Bund, Ländern und Gemeinden, in der sich die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse widerspiegeln. Es wäre zu überlegen, ob der Staat nicht den Generationswechsel – also die anfallenden Erbschaften – benutzen sollte, einen kleinen Teil der gewährten Vergünstigungen zurückzufordern. Die Erbschaftsteuer hat mit einem Aufkommen von 3 Mrd. eine Größenordnung wie die Kaffcesteuer. Die jetzt tätigen Generationen erfahren diese staatlichen Förderungen nicht mehr. Sie finden auch keine Vollbeschäftigung mehr vor. Langfristige Arbeitsverhältnisse, die eine Vermögensbildungsstrategie ermöglichen, sind eher die Ausnahme. Eine stärkere verteilungspolitische Akzentuierung der Erbschaftsteuer wäre dieser Situation angemessen. Es kann aber leicht vorausgesagt werden, daß es dazu nicht kommen wird. Nirgends ist der Steuerzahler empfindlicher als bei der Erbschaftsteuer. Dies wird im politischen Raum ausschlaggebend sein. Es ist ein Phänomen, daß die zu Wohlstand gekommene Nachkriegsgeneration staatliches Wohlwollen vor sich herschiebt wie eine Bugwelle. So nehmen die Einschnitte in das soziale Netz zu, während die Rentenbesteuerung, die Erbschaftsteuer, die Zinserträge Schutzzonen bilden auch für Gruppen, für die diese Schutzzonen ursprünglich nicht gedacht waren.

9.3 Betriebsvermögen

Hier liegt sicherlich die interessanteste und diffizilste Problematik. Auf der einen Seite wird die völlige Freistellung betrieblich orientierten Vermögens von der Erbschaftsteuer gefordert⁹², während auf der anderen Seite vor der Unterscheidung von »gutem« und »bösem« Vermögen gewarnt wird⁹³; dazwischen gibt es mancherlei Variationen. Die Vorgaben des BVerfG lassen es geraten erscheinen, diesem Bereich besondere Sorgfalt zu widmen. Man kann es sich jedenfalls nicht so einfach machen, in der Situationsbeschreibung des Gerichts einen Freibrief für jedwede Befreiung oder Begünstigung des Betriebsvermögens zu erblicken.

Das geltende Erbschaftsteuergesetz enthält in § 13 Abs. 2 a bereits Steuervergünstigungen, deren Technik für eine künftige Regelung verwendet werden kann. Zum 1. 1. 1994 war zunächst für den Erwerb von Betriebsvermögen durch Erbanfall ein Freibetrag von 500000 DM eingeführt worden. Zur Vermeidung von Mißbräuchen oder überhaupt zur Rechtfertigung der Vorschrift wurde die Rückgängigmachung

92 Vgl. Ziegler, Reform der Erbschaftsteuer, BB 1996, 454.

93 Schon, Gutes Vermögen – Böses Vermögen, DB 1996 Heft 6, Gastkommentar.

der Vergünstigung im Falle der Weiterveräußerung vorgesehen. Das Jahressteuergesetz 1996 hat nachgelegt: Die Regelung gilt nunmehr auch für den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei mindestens 25prozentiger Beteiligung des Erblassers; ferner gibt es zusätzlich einen Bewertungsabschlag von 25 v. H. für den steuerpflichtig verbleibenden Teil, und zwar ohne betragsmäßige Begrenzung. Diese Regelung ist zu weitgehend. Nach den Vorgaben des BVerfG muß berücksichtigt werden, daß jede Vergünstigung nach der Vermögensart den Gleichheitssatz verletzt und daher auch im Detail gerechtfertigt werden muß. Der Begriff »Betriebsvermögen« ist zu diffus, als daß er eine sachgerechte Differenzierung liefern könnte. Er umfaßt alles vom ganzen Betrieb bis zum einzelnen Gegenstand und zur kleinen passiven Kommanditbeteiligung. Weil der Sinn der Vorschrift in der Erhaltung von Betrieben besteht, muß der Erwerb von einzelnen Gegenständen des Betriebsvermögens ausgeschlossen werden. Das gleiche gilt für Kleinbeteiligungen an Personengesellschaften. Tante Agathes Kommanditanteil und der zur Minderung der Einkommensteuer erworbene Anteil an einer gewerblich geprägten Schiffsabschreibungs-gesellschaft⁹⁴ sind nicht von der überragenden volkswirtschaftlichen Bedeutung, die das BVerfG meint. Höchst problematisch ist auch der neue Bewertungsabschlag. Der Freibetrag von 500 000 DM, der sich im übrigen bei mehreren Erben auf diese verteilt, begünstigt wegen seiner begrenzten Höhe mittelständische Betriebe. Er könnte auch auf 750 000 DM erhöht werden, insbesondere dann, wenn die heimlichen Subventionen, die in der Unterbewertung des Betriebsvermögens liegen, aufgegeben würden. Der Bewertungsabschlag betrifft aber auch wesentliche Beteiligungen an größten Unternehmen. Abgesehen davon, daß die Steuervergünstigung im Einzelfall viele Millionen DM ausmachen kann, dürften diese Unternehmen auch in ihrer Existenz durch den Erbfall nicht betroffen sein. Das gilt auch dann, wenn der Erbe zur Bezahlung der Erbschaftsteuer einen kleinen Teil der Beteiligung veräußern muß und insoweit – also bezogen auf den veräußerten Teil – die Nachversteuerung auslöst. Es wäre zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber die hier möglichen Auswirkungen prüfen und eine angemessene Begrenzung unter dem Gesichtspunkt der Entlastung mittelständischer Betriebe in Erwägung ziehen würde.

10. Die Grundsteuer

Ebenfalls zu den einheitswertabhängigen Steuern gehört die Grundsteuer. Das BVerfG hat eine Entscheidung zur Grundsteuer nicht getroffen. Es ist die einheitliche Auffassung, daß insoweit unmittelbarer Handlungsbedarf nicht bestehe. Das ist schwer nachzuvollziehen. Richtig ist, daß die Werte, auf denen die Grundsteuer beruht, veraltet, also zu niedrig sind. Die Gemeinde setzt den Hebesatz so fest, wie sie sich das Aufkommen aus der Grundsteuer vorstellt. Sie hat also in der Vergangenheit die zu niedrigen Grundstückswerte durch entsprechend hohe Hebesätze ausgeglichen. So würde eine deutliche Anhebung der Grundstückswerte ganz sicher nicht zu einer entsprechenden Erhöhung der Grundsteuer führen, sondern eine erhebliche Absenkung der Hebesätze zur Folge haben. Erforderlich ist allerdings, daß die Werte in sich stimmig und miteinander vergleichbar sind, daß also vergleichbare Grundstücke vergleichbare Grundsteuer ergeben.

Und daran fehlt es. Um die Größenordnung zu verdeutlichen: Ein Einfamilienhaus mit besonderer Ausstattung hat einen Verkehrswert von 800 000 DM. Der nach der

⁹⁴ § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

orientalischen Betrachtungsweise im Ertragswertverfahren ermittelte Einheitswert beträgt 75 000 DM. Die Gemeinde erhebt die Grundsteuer mit einem Hebesatz von 400 v. H. Es ergibt sich ein Grundsteuermeßbetrag von 195 DM⁹⁵ und eine Grundsteuer von 780 DM. Ein anderes Einfamilienhaus, ebenfalls mit einem Wert von 800 000 DM, kommt, vielleicht wegen der etwas größeren Wohnfläche, ins Sachwertverfahren. Der Einheitswert wird auf 200 000 DM festgesetzt. Der Meßbetrag beträgt 632,50 DM⁹⁶, die Grundsteuer 2530 DM. Auf die Bedeutung der Finanzierung für den Einheitswert ist oben bereits hingewiesen worden. Es gibt Zeilen von völlig gleichen Reihenhäusern, bei denen nicht ein Einheitswert dem anderen gleicht mit entsprechender Auswirkung auf die Grundsteuer. *Minima non curat praetor?* Die Betroffenen werden das anders sehen. Hier steht ja völlig fest, daß die Grundsteuer insgesamt eigentlich nicht erhöht werden muß. Sie muß lediglich anders auf die einzelnen Objekte aufgeteilt werden. Die Gemeinden werden mit Rücksicht auf ihre angespannte Finanzlage zwar entgegen ihren Beteuerungen keine ergebnisneutrale Lösung vornehmen, aber sie werden, weil die Grundsteuer voll auf die Mieter durchschlägt, die Kirche im Dorf lassen. Die Beseitigung des gleichheitswidrigen Zustandes betrifft nun vorwiegend auch den ganz kleinen Häuslebesitzer, bei dem – auch wegen des bisherigen Einflusses der Finanzierung auf die Einheitswerte – die Unterbewertung am größten ist. Hier sind Fälle nicht selten, in denen der Einheitswert bei 10 000 DM liegt, der Verkehrswert hingegen bei 200 000 DM. Zu Recht würde hier bei einer Angleichung der Werte ein langjähriges Grundsteuerprivileg dieser besonders niedrig bewerteten Objekte beseitigt werden. Eine Neuordnung der Grundsteuer, die ihre Lasten gleichmäßig auf die Grundstücke entsprechend ihrer Relation verteilt, wird hier Probleme bekommen. In den hier genannten Beispielfällen würde sich für das Sachwert-Haus eine deutlich verminderte Grundsteuer ergeben, für das Ertragswert-Haus immer noch eine Ermäßigung, für das Reihenhäuser dagegen etwa eine Vervierfachung. Zu vermuten ist, daß hier die Fiktion vom kleinen Mann voll durchgehalten wird und nur eine Angleichung auf sehr niedrigem Niveau für politisch möglich gesehen wird. Das Grundsteueraufkommen könnte hier dramatisch einbrechen. Die Empfindlichkeit der Bürger wird hier besonders groß sein, wozu die Abzockstrategien der Gemeinden mit ständigen Gebührenanhebungen für Müllabfuhr, Abwasser usw. maßgeblich beitragen. Der Gesetzgeber sollte sich diesem Problem unverzüglich zuwenden. Es ist nicht sicher, daß im Falle einer Entscheidung des BVerfG Übergangslösungen eingeräumt werden. Denn was von den derzeitigen Grundstückswerten als Grundlage von Steuerbemessungen zu halten ist, steht ja nun fest. Die Grundsteuerbescheide für höher bewertetes Grundvermögen werden vermutlich demnächst in großer Zahl angefochten werden. Die daraus folgende Rechtsunsicherheit könnte die Finanzpläne der Gemeinden empfindlich treffen.

11. Die Aufgabe der Einheitswerte

Es ist möglich – insbesondere wenn man der Sollertragslehre anhängt –, für Zwecke der Vermögensteuer die Grundstückswerte unter Ertragswertgesichtspunkten zu bestimmen. Für die Erbschaftsteuer wäre dies vielleicht auch möglich, würde jedenfalls aber der Verkehrsauffassung widersprechen. Folglich sind verschiedene Werte für

95 § 15 GrStG, 75 000 x 2,6%.

96 75 000 x 2,5% + 125 000 x 3,5%.

beide Steuerarten vorstellbar. Besondere Instrumente wird man für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen benötigen. Für Grundsteuerzwecke wiederum kann ein auf diese Steuerart zugeschnittenes Bewertungsverfahren gewählt werden. Daß ein so entstehendes Wertechaos dem Bürger nicht zumutbar ist, dürfte auf der Hand liegen. Es zu vermeiden, war die Idee der Einheitswerte. In der real existierenden Steuerwelt hat die Umsetzung dieser Idee erhebliche Schwächen gezeigt. Vielleicht ist es wirklich zu aufwendig, den ganzen Bestand der Einheiten des Grundvermögens alle paar Jahre umzuwälzen. Vielleicht ist aber auch das bisherige Verfahren zu aufwendig gewesen, das nie an der einzig verlässlichen Vergleichsgröße, nämlich den gemeinen Werten, ausgerichtet war.

Die von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zur Entwicklung neuer Verfahren eingesetzten Arbeitsgruppen schlagen vor, die Einheitswerte aufzugeben und für die Vermögensteuer und Erbschaftsteuer durch Bewertungen im Falle des Bedarfs zu ersetzen. Für die Grundsteuer haben die Bewertungsfachleute ein stark vereinfachtes Verfahren angedacht. Die Einheiten des Grundvermögens haben danach, soweit sie neben der Grundsteuer auch für die Vermögensteuer oder Erbschaftsteuer interessant werden, zwei Werte. Andere Steuerarten, beispielsweise die Grunderwerbsteuer und außersteuerliche Bereiche, können sich die Bedarfsbewertung nutzbar machen, sie können aber auch die Grundsteuerwerte benutzen oder eigene Systeme entwickeln. Niemand wird behaupten wollen, daß dieses Ergebnis besonders schön ist.

Also muß doch noch einmal die Frage gestellt werden, ob es nicht sinnvoll ist, das Prinzip der Einheitsbewertung aufrechtzuerhalten. Die Experten in Bund und Ländern gehen davon aus, daß eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte rund 6000 zusätzliche Arbeitskräfte in den Finanzämtern erfordern würde. Rechnet man die ca. 1000 Arbeitskräfte der Gemeinden dagegen, die für eine gesonderte Ermittlung von Grundsteuerwerten benötigt würden, verbleiben etwa 5000 zusätzliche Kräfte. Nicht eine davon steht zur Verfügung. Bei den Personalsparkonzepten der Länder müssen die Finanzminister mit gutem Beispiel vorangehen. Dazu bietet sich insbesondere die Steuerverwaltung an, wenn sie auch wegen des permanenten Aufgabenzuwachses ihre Aufgaben nur noch unzureichend erfüllen kann. Die hehren Worte von der Aufgabenkritik, deren Kehrseite doch die Berücksichtigung des Mehrbedarfs sein muß, gelten nicht im eigenen Hause. Aber es ist auch unververtretbar, Verwaltungsaufwand zu betreiben, der nicht kosten-nutzen-orientiert ist. Je mehr Grundstücke durch die Höhe der Freibeträge aus Vermögen- und Erbschaftsteuer herausfallen, um so weniger sinnvoll ist es, flächendeckend in einem komplizierten Verfahren Werte festzustellen, die dann nur für die Grundsteuer gelten.

Aber müssen die Einheitswerte so kompliziert sein? Sie sind nach den Vorstellungen der Bewertungsfachleute sechsmal so kompliziert wie die Grundsteuerwerte, nämlich 6000 zu 1000. Das kann natürlich nicht richtig sein. Man muß aber die Bewertungsfachleute auch verstehen. Es fehlt jede Vorgabe über einen zulässigen Personalaufwand. Würde – entsprechend der Methode McKinsey – gefragt, welches Verfahren mit beispielsweise 2000 Personen darzustellen wäre, würde ein solches Verfahren auch geliefert werden. Das allerdings wäre dann so vereinfacht, daß es großer Disziplin in den politischen Räumen bedürfte, es auch durchzusetzen. Daß die vorhanden ist, darf man bezweifeln.

Ein radikal vereinfachtes Verfahren müßte an den Verkehrswerten orientiert sein, weil diese eine automatische Plausibilitätskontrolle bieten. Zur Vermeidung von Streitigkeiten wären von vornherein Werte von etwa 80 v. H. der Verkehrswerte anzusteuern. Zum Abfangen von Ausreißern müßte davon ein Abschlag von ebenfalls etwa 10 v. H. gewährt werden. Die Bemessungsgrundlage für die Steuer würde

somit bei 60 bis 70 v.H. liegen. Das würde vom BVerfG akzeptiert werden und außerdem zur Beruhigung der Gemüter beitragen. Die Wertermittlung könnte im Rahmen eines Selbsteinschätzungsverfahrens erfolgen. Im Prinzip brauchte der Grundbesitzer nur den geschätzten Verkehrswert des Objekts anzugeben, die Grundstücksgröße und zur Plausibilitätskontrolle bei bebauten Grundstücken den Gebäudeversicherungswert. Eine überschlägige Prüfung beim Finanzamt führt zum Plazet oder zur Anrufung des unabhängigen Gutachterausschusses für Grundstückswerte in der Gemeinde. Dieses »Dreischrittverfahren« nach Balke⁹⁷ soll nur ein Beispiel in der Art einer groben Richtungsweisung sein. Nicht überprüfte, aber prüfungsbedürftige Werte könnte man vorläufig zugrunde legen und so den Personalbedarf auf eine Reihe von Jahren strecken. In diesem Zusammenhang verdient eine Methode Beachtung, die als die »Umkehrlösung« bezeichnet wird. Diese besteht darin, daß nicht die Finanzämter die Einheitswerte ermitteln und den Gemeinden für Grundsteuerzwecke zur Verfügung stellen, sondern daß umgekehrt die Wertermittlung durch die Gemeinden primär für die Grundsteuer erfolgt und von den Finanzämtern im Bedarfsfall für Erbschaftsteuer und Vermögensteuer genutzt wird. Die Gemeinden haben recht genaue Kenntnis von den Wertverhältnissen vor Ort. In kleineren Gemeinden kommt der Vorteil der persönlichen Bekanntheit hinzu. Das Eigeninteresse der Gemeinden ist wegen des unmittelbaren Zusammenhanges mit der Grundsteuer größer als bei den Finanzämtern, die gleichsam auf Verdacht für andere Verwaltungsbereiche tätig werden. Die Problemgruppe der Betriebsgrundstücke müßte ausgenommen werden, beispielsweise durch Ansatz mit den Steuerbilanzwerten. Dies dürfte die kostengünstigste Lösung bei Einbeziehung aller Umstände sein, wenn – ja wenn – ein entsprechend vereinfachtes Verfahren durchsetzbar ist gegenüber der zementierten Fixierung der Fachleute auf die Bewertungsverfahren, deren Ergebnisse noch nie überzeugt haben, und der Flut von Sonderwünschen von Abgeordneten und Interessenvertretern. Es wäre letztlich eine Abkehr sowohl vom Ertragswertverfahren als auch vom Sachwertverfahren. Hier rächt sich nun allerdings die Trägheit des Gesetzgebers und das Warten auf den im Ergebnis doch feststehenden Spruch des BVerfG. Es dürfte kaum Zeit sein, jetzt noch über neue Verfahren nachzudenken, die moderner Verkehrsauffassung näher kommen als die verzapften Verfahren der Vorzeit. Die einzige Brücke, die gebaut werden kann, wäre wohl diese: Für Vermögen- und Erbschaftsteuer werden zunächst Bedarfsbewertungen durchgeführt, die später von den neuen Grundsteuerwerten abgelöst werden. Hier wäre zugleich ein erheblicher Beitrag zur Steuervereinfachung möglich. Bei Abschaffung einheitlicher Werte müßten auch die nachstehend geschilderten Effekte hingenommen werden:

- Die Anlaßbewertung produziert ständig Personalaufwand, weil ständig neue Anlässe hinzutreten. Die einmal festgestellten verkehrswertbezogenen Einheitswerte können im Automationsverfahren gepflegt werden. Personalaufwand entsteht nur, wenn Veränderungen am einzelnen Grundstück eintreten. Je einfacher das Verfahren ist, um so weniger Änderungen gibt es – im Gegensatz zu einem komplizierteren Bedarfswertverfahren.
- Die Bedarfsbewertung schafft bei der Vermögensteuer eine Grauzone, in der an sich vermögensteuerpflichtige Einheiten nicht aufgefunden – und wegen des Personalmangels auch nicht gesucht – werden.
- Die Anlaßbewertung trägt die Tendenz in sich, die Fallzahlen durch Heraufsetzen der Freibeträge immer mehr einzuschränken.
- Wenn im Rahmen einer großen Steuerreform – beispielsweise mit Rücksicht auf

97 S. bei Monch, Erbfall und Erbaueinandersetzung, DStR 1985, S. 592, 597.

den internationalen Steuersatz-Wettbewerb – das Verhältnis zwischen Ertrag- und Substanzsteuern neu geordnet werden sollte, würden die Werte fehlen, die z. B. bei der Verminderung von Freibeträgen erforderlich wären.

- Bis zur Erstellung eigener Werte für die Grundsteuer müssen die Finanzämter die alten Einheitswerte für die Gemeinden noch weiter bereithalten. Sie müssen also sowohl neue Bewertungen nach altem Recht durchführen als auch den alten Bestand weiter pflegen.
- Bei der Anlaßbewertung wird das Thema nie zur Ruhe kommen.

Nun gilt es aber, Essig in den Wein zu gießen. Mönch schildert die negativen Erfahrungen, die mit dem Landeserbbschaftsteuergesetz des Saarlandes im Jahre 1952 gemacht wurden.⁹⁸ Die Zielsetzung des Gesetzes war, 80 v. H. der Verkehrswerte zu erreichen. Das Verfahren sei schließlich nur noch ein Gefeilsche um die Einheitswerte gewesen. Das war 1952, als die Bevölkerung noch durch obrigkeitsstaatliches Denken geprägt war. Inzwischen ist die Bundesrepublik Deutschland aber ein demokratischer und sozialer Rechtsbehelfsstaat geworden. Zudem dürfte der Versuch einer Volkszählung den Politikern nicht gerade Mut gemacht haben, von den Bürgern eine Selbsteinschätzung zu verlangen. Es ist aber vorstellbar, daß die Empfindlichkeit der Bürger bei der »Umkehrlösung«, also gegenüber den Gemeinden, geringer ist als gegenüber den Landesfinanzbehörden. Und schließlich sind radikal vereinfachte Verfahren auch ohne die Selbsteinschätzung möglich. Ich gehe aber davon aus, daß in über 80 v. H. der Fälle realitätsnahe Werte angegeben werden, schon weil die Grundeigentümer die Anrufung des Gutachterausschusses vermeiden wollen. Eine Voraussetzung allerdings ist unabdingbar – und da liegt auch der zentrale Unterschied zu dem damaligen Problem im Saarland und bei der Einheitsbewertung auf den 1. 1. 1964: Die Wertermittlung muß die Nähe des Verkehrswerts anstreben.

Es ist also ein gewisser Mut erforderlich, dem Bürger und der Bürgerin zu erklären, daß man etwas von ihm/ihr wolle. Das dürfte der political correctness in diesem Lande der Gefälligkeitsdemokratie widersprechen. Vieles spricht dafür, daß die Weigerung der Länder, ihr Steuerpersonal zu verstärken, im politischen Raum geradezu dankbar akzeptiert werden wird. Die Einheitswerte werden so ein Begräbnis zweiter Klasse erfahren. Und wenn man die Zahl der im Bedarfsverfahren festzustellenden Einheitswerte gering hält, darf es ja auch ruhig etwas komplizierter werden, wie es deutscher Wesensart entspricht. Grotesk allerdings wird das Phänomen sein, daß die in dem sechsfach einfacheren Verfahren der Gemeinden künftig ermittelten Grundsteuerwerte wesentlich realitätsnäher sein werden als die Steuerwerte für Vermögen- und Erbschaftsteuer. Eigentlich zwingt das dazu, die Grundsteuerwerte dann – wie eben vorgeschlagen – als neue Einheitswerte zu übernehmen.

12. Zusammenfassung und Ausblick

Faßt man zusammen, so hat der Gesetzgeber einiges zu entscheiden, von dem das Nachstehende noch einmal hervorgehoben werden soll:

Werden einfache und in der Nähe der Verkehrswerte liegende Werte für das Grundvermögen angestrebt?

Werden die Einheitswerte beibehalten oder soll es für die Vermögen- und Erbschaftsteuer Bedarfswerte geben und gesonderte Werte für die Grundsteuer?

⁹⁸ S. 13n. 97.

Wird die Vermögensteuer beibehalten?

Sollen die Einschränkungen – Sollertrag, Häftigkeit – hingenommen werden?

Welche Vermögen gilt es bei der Vermögensteuer zu verschonen?

Welcher Steuersatz ist zu wählen?

Welche Verschonungen sind bei der Erbschaftsteuer vorzunehmen? Kann es bei der Bewertung des Betriebsvermögens mit den Steuerbilanzwerten verbleiben?

Kann die Grundsteuer-Problematik weiter aufgeschoben werden?

Und schließlich: Sind diese Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts nun Anlaß, über ein steuerliches Gesamtkonzept nachzudenken?

Sicherlich wäre eine grundlegende Bereinigung des Steuerrechts dringend geboten. Die Entscheidungen des BVerfG zum Existenzminimum zwingen dazu, das Einkommensteuerrecht von Regelungen zu befreien, die den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beeinträchtigen. Ein am Existenzminimum ausgerichteter Grundfreibetrag ist sinnlos, solange ein entsprechendes Einkommen dieses Existenzminimum nicht widerspiegelt. Da der Grundfreibetrag in den nächsten Jahren weiter steigen wird, stellt sich auch die Frage der Tarifgestaltung. Weil diese an das Existenzminimum anschließt, kann davon ausgegangen werden, daß eine bereinigte Einkommensteuer die Leistungsfähigkeit eines großen Teils der Steuerpflichtigen voll erfaßt. Die Ausführungen des BVerfG zur Vermögensteuer und zur steuerlichen Gesamtbelastung erhalten dann schärfere Konturen. Adressat dieser Ausführungen wäre dann in erster Linie auch der Einkommensteuer-Gesetzgeber. Wenn Kirchhof jetzt ein Steuergesetzbuch fordert⁹⁹, so sicherlich nicht, damit das Steuerrecht in seinem jetzigen Zustand in einem Buch präsentiert werden kann.

Die Frage ist allerdings, wie der Gesetzgeber mit dieser Herausforderung umgehen wird. Dabei ist nach den dargelegten Gesetzgebungsverfahren der letzten Zeit nicht unwahrscheinlich, daß wiederum der kleinste Nenner zur Entschärfung der Problematik gesucht wird. Im übrigen bleibt alles, wie es ist. Dazu mag im vorliegenden Fall auch beitragen, daß einige Thesen des BVerfG zumindest in der Interpretation eines Teils des Schrifttums als problematisch empfunden werden können. Die Steuerrechtslehre und das steuerrechtliche Schrifttum werden umso mehr Beachtung finden, je mehr sie ihre Konzepte an dem gesamtgesellschaftlichen Geschehen ausrichten und den Eindruck vermeiden, das Steuerrecht sei eine Art closed shop.

Vielleicht wäre es richtig, die Forderung nach einem vereinfachten und in sich stimmigen Steuerrecht aufzugeben. Es scheint so, als ob die Rufe nach dem einfachen Steuerrecht im politischen Raum nicht mehr verstanden werden. Vielleicht können sie auch gar nicht mehr verstanden werden. Einfaches Steuerrecht, das bedeutet die Rückführung auf das System. Dieses schwebt nicht frei im Raum, sondern ist vielmehr Bestandteil eines gesellschaftlichen Gesamtsystems. Dieses wurde bis vor kurzer Zeit von einem Wertesystem getragen, über das breiter Konsens bestand. Aber in der sich wandelnden Gesellschaft verlieren die gemeinsamen Vorstellungen an Kraft und Verbindlichkeit. Die Umwandlung einer durch gemeinsame Weltanschauung und überlieferte Wertvorstellungen geprägten Gesellschaft in Richtung auf eine Individualgesellschaft mit schnell wechselnden Individualinteressen, wie sie von dem Soziologen Ulrich Beck¹⁰⁰ und in ihren Phänomenen von den Philosophen der Postmoderne, z. B. Jean Baudrillard¹⁰¹ und Gilles Deleuze¹⁰² beschrieben wird, kann

⁹⁹ Editorial, Stbg 1996, Heft 1.

¹⁰⁰ Risikogesellschaft, Frankfurt a. Main 1986.

¹⁰¹ Das Jahr 2000 findet nicht statt, Merve Berlin.

¹⁰² Tausend Plateaus, Merve, Berlin, s. insbesondere das unkontrollierte Wachstum durch Rhizombildung.

auch am Steuerrecht nicht vorbeigehen. Mag diese Individualisierung in ihrem existentialistischen Ansatz zunächst auch mit einem hohen Anspruch verbunden gewesen sein, in der zur Vereinfachung, zur Banalisierung drängenden Wirklichkeit der Konsumgesellschaft zeigt sich die Individualität jedenfalls nicht als verantwortliche Autonomie, sondern als postmoderne Beliebigkeit. In dieser sich wandelnden Gesellschaft ist auch Politik ein Dienstleistungsbereich geworden. Dem Bürger werden Angebote gemacht, die anzunehmen er auch bereit sein muß. Möglicherweise ist dieser Prozeß kurzfristiger ständiger Rückkopplung zwischen Politikbereich und Bürger anhand jeweils aktueller Vorgänge eine sehr moderne Form der Demokratie. Das Steuerrecht hat dann nicht die falschen Politiker, sondern umgekehrt: Mit den schnellen gesellschaftlichen Abläufen, die vom Politikbetrieb aufgegriffen werden, harmonisiert das aus alter Zeit stammende systemstrenge und schwerfällige Gesamtkonzepts-Steuerrecht nicht. Also wird es zunehmend schwerer, es dem Politikbereich zu vermitteln. Dieser tendiert mehr und mehr zu Ad-hoc-Gesetzen, die durch das politische Tagesgeschehen veranlaßt werden. Ist beispielsweise die Korruption ein politisches Thema, wird eilends ein steuerliches Korruptionsbekämpfungsgesetz eingeführt. Derartige Gesetze haben überdies den unschätzbaren Vorteil, daß sie keinen Widerstand finden. Es sind keine bestimmten Ressorts betroffen, es entsteht kein bürokratischer Aufwand, weil die Finanzämter mit ihrer nach oben offenen Belastbarkeit die neue Aufgabe klaglos erledigen.

Abschließend sei die folgende Prognose gewagt: Die Umsetzung der Beschlüsse des BVerfG berührt steuerliche Grundsatzfragen. Diese werden in den kommenden Monaten nicht gelöst werden, und später wohl auch nicht. Es wird also zu einer punktuellen Abarbeitung der zwingenden Vorgaben des BVerfG kommen. Die Diskussion wird im Zusammenhang mit Paketschnürungen, mit Themen des Jahressteuergesetzes 1997, an Stellenwert verlieren. Ersichtlich sind bereits jetzt die Unternehmensbesteuerung, die »ökologische Steuerreform« und die Frage der Mehrwertsteuererhöhung. Es ist nicht wahrscheinlich, daß die Vermögensteuer abgeschafft wird und gleichzeitig die Erhöhung der Mehrwertsteuer erwogen wird. Also kann davon ausgegangen werden, daß die Vermögensteuer bleibt. Die Einheitswerte werden aufgegeben und durch Anlaßbewertungen bei Vermögen- und Erbschaftsteuer ersetzt werden, weil dies der einfachste Weg ist, alle grundsätzlichen Fragen unerörtert zu lassen. Bei der Bewertung des Grundvermögens werden die größten Mängel beseitigt werden. Beim Betriebsvermögen wird die Bewertung mit den Steuerbilanzwerten erhalten bleiben. Sehr großzügige Regelungen bei der Freistellung des Gebrauchsvermögens zur Besänftigung des Steuerwiderstandes aus breiten Kreisen der Bevölkerung sind ebenfalls wahrscheinlich. Die Grundsteuer-Problematik wird auf die lange Bank geschoben werden. Das Signal des BVerfG, das Steuerrecht insgesamt auf seine Belastungsgerechtigkeit hin zu überprüfen, wird wiederum nicht gehört werden. Die rote Karte ist gezogen, aber niemand geht vom Platz.