

Institut Finanzen und Steuern e.V. · [www.ifst.de](http://www.ifst.de)

IFSt

SCHRIFT NR. **483**  
Berlin, November 2012

## Zukunft der Vermögensbesteuerung

Prof. Dr. Johanna Hey  
Prof. Dr. Ralf Maiterth  
Prof. Dr. Henriette Houben

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung,  
IFSt-Schrift Nr. 483 (2012)

ISBN 978-3-89737-028-9

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.fachverlag-shop.de/ifst](http://www.fachverlag-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachverlag.de](mailto:kundenservice@fachverlag.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR. **483**  
Berlin, November 2012

## **Zukunft der Vermögensbesteuerung**

Prof. Dr. Johanna Hey  
Prof. Dr. Ralf Maiterth  
Prof. Dr. Henriette Houben

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die IFSt-Schrift Nr. 483:

### **Zukunft der Vermögensbesteuerung**

Trotz rekordhoher Steuereinnahmen von rd. 600 Mrd. € im laufenden Jahr erleben vermögensbezogene Steuern in der politischen Diskussion eine Renaissance. Aus der europäischen Krise heraus ist diese Diskussion vor allem sozialpolitisch motiviert. Auch die zu bewältigende Schuldenbremse und die Drohkulisse einer teuren „Eurorettung“ werden als Gründe angeführt, um nach neuen, nicht ausgeschöpften Steuerquellen zu suchen.

Vermögen ist in Deutschland eine solche, im internationalen Vergleich - scheinbar - unterbesteuerte Quelle.

Die vorliegende Schrift greift die Argumente und Vorschläge, die für eine höhere Vermögensbesteuerung angebracht werden, aus verfassungsrechtlicher wie auch ökonomischer Sicht auf. Sie kommt zu dem Ergebnis, dass der Spielraum für Steuern auf das Vermögen eng umgrenzt ist:

- Es ist nicht erkennbar, wie eine laufende Vermögensteuer konzipiert werden könnte, die den Anforderungen von Art. 14 GG genügt.
- Einmalige Vermögensabgaben sind als außerordentliche Finanzierungsinstrumente auf notstandsähnliche Ausnahmesituationen beschränkt. Eine solche liegt derzeit nicht vor.
- Erbschaftsteuer und Grundsteuer bedürfen dringend der Reform. Sie sind in ihrer aktuellen Ausformung verfassungswidrig.
- Jegliche Form der Vermögensbesteuerung ist mit dem weiterhin nicht zufriedenstellend lösbaren Problem der Bewertung von Sachvermögen konfrontiert.
- Eine Renditeanalyse zeigt sehr plastisch, dass eine (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer nicht nur eine signifikante Erhöhung der Steuerbelastung von Kapital- und Unternehmensvermögen mit sich brächte. Sie trifft im Ergebnis die in der Rendite Schwächsten am stärksten, indem sie niedrigverzinsliche Investitionen stärker belastet als hochverzinsliche Anlagen.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN

*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im November 2012

## Inhaltsverzeichnis

<b>A</b>	<b>Die Zukunft der Besteuerung von Vermögen aus rechtlicher Perspektive (Hey)</b>	
<b>I.</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	10
<b>II.</b>	<b>Politischer Ausgangspunkt und Erwartungen an eine stärkere Besteuerung von Vermögen</b> . . . . .	14
	1. Konsolidierungsbedarf der öffentlichen Haushalte und Haftungsrisiken durch die Eurokrise. . . . .	14
	2. Vermögensakkumulation seit dem 2. Weltkrieg und Vermögensungleichverteilung . . . . .	15
	3. Deckung des Finanzbedarfs öffentlicher Haushalte und Umverteilungsziele. . . . .	16
	4. Unterdurchschnittliche Belastung von Vermögen im internationalen Vergleich . . . . .	19
<b>III.</b>	<b>Rechtsentwicklung</b> . . . . .	20
	1. Abnehmende Bedeutung des Vermögens als Besteuerungsgegenstand in der Vergangenheit . . . . .	20
	2. Zunahme von Substanzsteuerelementen im Rahmen der Ertragsbesteuerung . . . . .	22
<b>IV.</b>	<b>Rechtlicher Rahmen der Besteuerung von Vermögen</b> . . . . .	23
	1. Überblick . . . . .	23
	2. Zuständigkeit für die Reform bzw. Einführung vermögensbezogener Steuern . . . . .	24
	a. Ertragshoheit . . . . .	24
	b. Gesetzgebungshoheit . . . . .	27
	3. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Besteuerung von Vermögen . . . . .	30
	a. Rechtfertigungsbedürfnis. . . . .	30
	b. Nennung in der Finanzverfassung . . . . .	30
	c. Rechtfertigung der Belastung von Vermögen unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit . . . . .	31
	aa. Erbschaftsteuer als Besteuerung des Leistungsfähigkeitszuwachses des Erben. . . . .	31

bb. Rechtfertigung von Vermögen- und Grundsteuer als Sollertragsteuern oder als Substanzsteuern? .....	33
d. Vereinbarkeit einer Besteuerung von Vermögen mit Art. 14 Abs. 1 GG .....	39
aa. Allgemeine Vermögensteuer .....	40
bb. Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	42
4. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung von Vermögensteuern .....	43
a. Gleichheitsgerechte Vermögensbesteuerung .....	43
aa. Anforderungen an das Steuerobjekt .....	43
bb. Anforderungen an die Vermögensbewertung .....	45
cc. Anforderungen an Freibeträge/Verschonungsregeln .....	50
dd. Anforderungen des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit .....	57
b. Freiheitsrechtliche Belastungsobergrenzen .....	58
<b>V. Reformbedarf und Reformvorschläge .....</b>	<b>61</b>
1. Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer .....	61
2. Grüne Vermögensabgabe .....	66
a. Einordnung als einmalige Vermögensabgabe i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG .....	66
b. Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG .....	70
c. Ausgestaltung der persönlichen und sachlichen Freibeträge . . . .	71
3. Einführung einer Euro-Zwangsanleihe .....	72
4. Zur Reform der bestehenden vermögensbezogenen Steuern .....	73
a. Erbschaftsteuer .....	73
b. Grundsteuer .....	77
aa. Fortbestand der Grundsteuer .....	77
bb. Steuersystematische Einordnung der Grundsteuer .....	77
cc. Verfassungswidrigkeit der geltenden Rechtslage – Reformoptionen .....	80
<b>VI. Zusammenfassung .....</b>	<b>85</b>

<b>B</b>	<b>Vermögensbesteuerung aus ökonomischer Sicht</b> <i>(Maiterth/Houben)</i>	
<b>I.</b>	<b>Einleitung</b> . . . . .	87
<b>II.</b>	<b>Vermögensbesteuerung im nationalen und internationalen Kontext</b> . . . . .	89
	1. Beitrag zum inländischen Steueraufkommen. . . . .	89
	2. Vermögensbesteuerung im internationalen Vergleich. . . . .	90
<b>III.</b>	<b>Wirkungen der (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer</b> . . . . .	92
	1. Belastungswirkungen der Vermögensteuer . . . . .	92
	a. Ausgestaltung der betrachteten Vermögensteuer. . . . .	92
	b. Grenzsteuerbelastung von privatem und unternehmerischem Investitionskapital. . . . .	94
	2. Wirkungen auf Kapitalkosten im nationalen und internationalen Kontext . . . . .	100
	a. Kapitalkosten als Maß zur Beurteilung von Investitionswirkungen . . . . .	100
	b. Kapitalkosteneffekte im nationalen Kontext . . . . .	101
	c. Kapitalkosteneffekte im internationalen Kontext . . . . .	102
	aa. Rechtliche Rahmenbedingungen im internationalen Kontext. . . . .	103
	bb. Belastung der grenzüberschreitenden Investitionstätigkeit mit Vermögensteuer. . . . .	104
	cc. Auswirkungen der Vermögensteuer auf die inländischen Kapitalkosten . . . . .	105
<b>IV.</b>	<b>Die Vermögensbewertung als Achillesferse jeglicher Vermögensbesteuerung</b> . . . . .	110
	1. Bewertung und Erfassung von Vermögen für steuerliche Zwecke. . . . .	110
	2. Bewertung als subjektives Kalkül. . . . .	111
	a. Anforderungen an steuerliche Bewertungsverfahren . . . . .	113
	b. Gutachterliche versus standardisierte Bewertung . . . . .	114
	3. Wirkungsweise steuerlicher Bewertungsverfahren für Grundvermögen. . . . .	117

a.	Verfahren zur Grundstücksbewertung .....	117
b.	Maßstab zur Evaluation der Bewertungsverfahren .....	118
c.	Berliner Kaufpreissammlungen als Datengrundlage .....	120
d.	Wirkung steuerlicher Ertragswertverfahren bei Mietwohngrundstücken .....	120
aa.	Bedarfsbewertung (§ 146 BewG) .....	121
bb.	Erbschaftsteuerliches Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG) .....	123
e.	Wirkung steuerlicher Bewertungsverfahren bei Ein- und Zweifamilienhäusern .....	125
aa.	Bedarfsbewertung (§ 146 BewG) .....	126
bb.	Vergleichswertverfahren (§ 183 BewG) .....	127
cc.	Sachwertverfahren (§§ 189 – 191 BewG) .....	129
4.	Wirkungen der steuerlichen Unternehmensbewertung .....	130
5.	Hohe Erhebungskosten der Vermögensbesteuerung .....	131
<b>V.</b>	<b>Fazit</b> .....	132
<b>ANHANG.</b>	.....	135
A1	BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe .....	136
A2	DIE LINKE: Reichtum umFAIRteilen – in Deutschland und Europa .....	171
A3	Gesetzesantrag der Länder Bayern, Hessen zur Grundsteuer .....	179
A4	Bayern/Rheinland-Pfalz: Reform der Grundsteuer .....	182
A5	Nordländer-Modell: Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten .....	189
A6	Thüringer Vorschlag für eine gebäudewertunabhängige Grundsteuer .....	199
A7	Südländer-Modell: Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip .....	221

## **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1:	Grenzsteuerbelastung (inkl. SolZ) bei Vermögensteuer . . . .	96
Tabelle 2:	Realverzinsung bei Vermögensteuer . . . . .	97
Tabelle 3:	Mindestverzinsung und vermögensteuerbedingte Renditeerhöhung . . . . .	98
Tabelle 4:	Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Mietwohngrundstücke bei Bedarfsbewertung . . . . .	122
Tabelle 5:	Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Mietwohngrundstücke beim erbschaftsteuerlichen Ertragswertverfahren . . . . .	124
Tabelle 6:	Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser bei Bedarfsbewertung . . . . .	127
Tabelle 7:	Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser beim Vergleichswertverfahren . . . . .	128
Tabelle 8:	Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser beim Sachwertverfahren . . . . .	129

# A Die Zukunft der Besteuerung von Vermögen aus rechtlicher Perspektive (Hey)

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

## I. Einleitung

Seit den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts aus 1995<sup>1</sup> und 2006<sup>2</sup> zur Vermögen- und zur Erbschaftsteuer ist die Diskussion um die Besteuerung von Vermögen nie zum Erliegen gekommen. Die seit 2001 veröffentlichten Armuts- und Reichtumsberichte der Bundesregierung<sup>3</sup> schüren den Ruf nach stärkerer Beteiligung „der Reichen“ an der Staatsfinanzierung. Die öffentliche Debatte schwillt an und verebbt. Sie flammt regelmäßig vor Wahlkämpfen wieder auf, wird immer wieder durch neue Vorschläge wiederbelebt.

Geschehen ist seither nichts, obwohl die Länder wohl berechtigt wären, in Eigenregie Vermögensteuern einzuführen.<sup>4</sup> Doch selbst rot-rote Länderbündnisse sind bisher davor zurückgeschreckt, im Alleingang Vermögensteuern zu erheben.<sup>5</sup> Dies wirft die Frage auf, wie ernst die Ankündigungen von SPD, Bündnis 90/DIE GRÜNEN sowie der Linkspartei zu nehmen sind, im Fall der Übernahme von Regierungsverantwortung neue vermögensbezogene Steuern einzuführen. Möglicherweise handelt es sich nur um Wahlkampf-rhetorik, Ankündigungen der Opposition, die im Falle einer Regierungsübernahme nicht weiter verfolgt werden. Der britische Labour-Politiker *Healey* hat das Dilemma zwischen politischer Ankündigung und legislatorischer Umsetzung treffend beschrieben:<sup>6</sup>

„You should never commit yourself in Opposition to new taxes unless you have a very good idea how they will operate in practice. We had committed ourselves to a Wealth Tax; but in five years I found it impos-

---

<sup>1</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer I).

<sup>2</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (Erbschaftsteuer II).

<sup>3</sup> Vgl. Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012.

<sup>4</sup> Zu den Kompetenzfragen siehe unten S. 27 ff.

<sup>5</sup> Zu den Gründen *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2013, S. 1326.

<sup>6</sup> Zitiert nach *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, in *Mirrlees Review „Dimensions of Tax Design“*, hrsg. v. Institute of Fiscal Studies, Oxford 2010, 782.

sible to draft one which would yield enough revenue to be worth the administrative cost and the political hassle.”

Doch auch wenn unklar ist, ob der Ruf nach einem stärkeren Steuerzugriff auf das Vermögen eher wahlkampfaktisches Säbelrasseln als ernstgemeinte steuerpolitische Gestaltungsoption ist, bedarf es der fachlichen Aufarbeitung. Denn die Besteuerung von Vermögen ist nicht nur politisch umstritten, sondern birgt neben zweifelhaften ökonomischen Wirkungen<sup>7</sup> nach wie vor auch viele offene rechtliche Fragen. Aufhorchen lässt zudem, dass das Stadium vager Ankündigungen in Parteiprogrammen und politischer 10 Punkte-Papiere überschritten ist. Sowohl zur Vermögensabgabe der Grünen<sup>8</sup> als auch zur Vermögensteuer des SPD liegen ausformulierte Gesetzesentwürfe<sup>9</sup> vor. Damit existiert eine konkrete Grundlage für die verfassungsrechtliche Prüfung.

Auch geht es nicht nur um das Für und Wider einer allgemeinen Vermögensteuer oder die rechtlichen Voraussetzungen für einmalige Vermögensabgaben<sup>10</sup> oder Zwangsanleihen.<sup>11</sup> Vielmehr stehen sowohl Grundsteuer als auch Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsrechtlich unter Beschuss.

Gesichert ist, dass die Politik über kurz oder lang, eine Entscheidung in Sachen Grundsteuerreform wird treffen müssen. Zwar mag es, solange nur der Bundesfinanzhof<sup>12</sup> und die herrschende Meinung im Schrifttum<sup>13</sup> die Erhebung der Grundsteuer auf der Grundlage der veralteten Einheitsbewertung für verfassungswidrig halten, angehen, dass sich die Länder seit Jahren in der Berechnung verschiedener Modelle<sup>14</sup> ergehen, ohne tätig zu werden.

---

<sup>7</sup> Siehe in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 93 ff.

<sup>8</sup> BT-Drs. 17/10770, siehe Anhang A1

<sup>9</sup> Die Entwürfe der SPD sind zwar noch nicht offiziell veröffentlicht, liegen aber der Studie des *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 (2012), zugrunde.

<sup>10</sup> Dazu unten S. 24 ff. und S. 66ff.

<sup>11</sup> Dazu unten S. 72 ff.

<sup>12</sup> BFH v. 30.6.2010 - II R 60/08, BStBl. 2010, 897, 900 f.

<sup>13</sup> Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 6.

<sup>14</sup> Zu den aktuell diskutierten Modellen siehe Anhang Anhänge A4-A7.

Doch irgendwann wird das Bundesverfassungsgericht entscheiden<sup>15</sup> und die Politik zum Handeln zwingen. Dass das Bundesverfassungsgericht die schon in den 1995er-Beschlüssen<sup>16</sup> für gleichheitssatzwidrig erklärte Einheitsbewertung im Rahmen der Grundsteuer unbeanstandet lässt, ist nahezu ausgeschlossen.<sup>17</sup> Welche Alternativen der Gesetzgeber hat, ist indes nicht nur politisch umstritten, sondern auch rechtlich ungeklärt.

Ebenso ungewiss ist die Zukunft der Erbschaftsteuer. Es scheint, als sei es auch nach zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts<sup>18</sup> zur Erbschaftsteuer nicht gelungen, eine verfassungskonforme Gesetzeslage herzustellen. Zwar hat sich der Gesetzgeber infolge des zweiten Erbschaftsteuerbeschlusses aus dem Jahr 2006 bemüht, der Forderung nach realitätsgerechter Bewertung Rechnung zu tragen.<sup>19</sup> Dennoch war auch die Erbschaftsteuerreform 2008 von massiven verfassungsrechtlichen Bedenken begleitet, die sich vor allem gegen die neuen Begünstigungstatbestände der §§ 13a ff. ErbStG richten.<sup>20</sup> Seither ist die Kritik nicht verstummt. Das Erbschaftsteuergesetz in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008<sup>21</sup> wird aufgrund der Richtervorlage des 2. Senats des Bundesfinanzhofs vom 27.9.2012<sup>22</sup> erneut auf den verfassungsgerichtlichen Prüfstand kommen.

---

<sup>15</sup> Siehe insbesondere das anhängige Verfassungsbeschwerdeverfahren 2 BvR 287/11. In der Vergangenheit wurden Verfahren zur Grundsteuer allerdings nicht zur Entscheidung angenommen vgl. BVerfG v. 3.3.2006 – 1 BvR 311/06, ZKF 2006, 213 (Beschwerde abgedruckt in ZSteu 2006, 136 ff.); BVerfG v. 21.6.2006 – 1 BvR 1644/05, ZKF 2006, 213. Siehe hierzu auch *Eisele*, Der Gemeindehaushalt 2009, 206, 208.

<sup>16</sup> Siehe Fn. 1.

<sup>17</sup> Zweifel an der Verfassungskonformität der Einheitswerte für Zwecke der Grundsteuer kommen andeutungsweise bereits in BVerfG v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, HFR 2010, 862, 864, zum Ausdruck. Siehe auch die Einschätzung etwa von *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 8 f.

<sup>18</sup> Siehe die Nachweise in Fn. 1 und 2.

<sup>19</sup> Allerdings ebenfalls mit zweifelhaftem Erfolg, siehe in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 132 ff.

<sup>20</sup> Siehe pars pro toto *Seer*, Ubg 2012, 376, 380 f.

<sup>21</sup> BGBl. I 2008, 3018.

<sup>22</sup> BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063; siehe auch die Beitrittsaufforderung an das BMF vom 5.10.2011 im Verfahren II R 9/11, BStBl. II 2012, 29.

Damit sind die beiden verbliebenen Steuern auf Vermögen bzw. auf dessen Transfer, die Erbschaft- und die Grundsteuer, wenngleich aus unterschiedlichen Gründen, beide verfassungsrechtlich infrage gestellt.

Bei der Einführung neuer vermögensbezogener Steuern müsste der Gesetzgeber überzeugende Antworten für die verfassungsrechtlichen Fragen finden, soll das neue Regelwerk nicht sofort wieder in Karlsruhe landen. Zwar ist zu befürchten, dass die Politik unter Berufung auf die pro-futuro-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wonach dem Fiskus regelmäßig die Erträge aus verfassungswidrigen Steuern erhalten bleiben,<sup>23</sup> eine erhebliche Risikobereitschaft an den Tag legen wird. Andererseits hat das Bundesverfassungsgericht erst kürzlich in der Entscheidung zur Entfernungspauschale dem Umstand, dass die neue Regelung von Anfang an starker verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt war, insofern Gewicht beigemessen, als es in diesem Fall die Rückabwicklung ex tunc für erforderlich erachtete.<sup>24</sup> Dies ist geradezu eine Aufforderung zu kritischer fachlicher Auseinandersetzung mit neuen vermögensbezogenen Abgaben bzw. Reformvorschlägen zur Sanierung von Grund- und Erbschaftsteuer.

Im Folgenden sollen zunächst die Motive<sup>25</sup> einer (stärkeren) Besteuerung von Vermögen analysiert werden, da sich die gesetzgeberischen Zielsetzungen auch in der steuerverfassungsrechtlichen Rechtfertigung niederschlagen. In einem zweiten Schritt wird der rechtliche Rahmen aufgezeigt, um sodann auf Fragen der konkreten Ausgestaltung der in der Diskussion stehenden Steuern einzugehen.

---

<sup>23</sup> Ungeachtet der Kritik an der dogmatisch nicht begründbaren Abkehr vom Grundsatz der ex-tunc-Wirkung verfassungsgerichtlicher Judikate (siehe *Seer*, NJW 1996, 285, 289; *Sangmeister*, StuW 2001, 168, 179; *Heußner*, NJW 1982, 257, 259) hält das BVerfG im Abgabenrecht weiterhin daran fest, dem Gesetzgeber lediglich zukunftsgerichtete Reformaufträge aufzuerlegen.

<sup>24</sup> BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 246; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 285 f.

<sup>25</sup> Siehe hierzu auch *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Diss., 2005, S. 3.

## II. Politischer Ausgangspunkt und Erwartungen an eine stärkere Besteuerung von Vermögen

### 1. Konsolidierungsbedarf der öffentlichen Haushalte und Haftungsrisiken durch die Eurokrise

Die aktuelle steuerpolitische Diskussion über eine stärkere Heranziehung von „Reichen“, sei es im Rahmen der Einkommensteuer, sei es im Rahmen (neuer) Steuern auf das Vermögen, findet statt vor dem Hintergrund der Euro- und Staatsschuldenkrise. Bereits der über die Jahrzehnte aufgestaute nationale Schuldenstand von aktuell rund 82 % des Bruttoinlandsprodukts im Jahr 2011<sup>26</sup> begründet erheblichen Konsolidierungsbedarf. Dank historisch niedriger Zinsen für deutsche Staatsanleihen scheint das nationale Schuldenproblem augenblicklich zwar weniger drückend. Dies kann sich aber bei einem Anstieg der Inflation und einer entsprechenden Erhöhung der Zinsen schnell ändern.

Noch weit größere Lasten kommen auf den Bundeshaushalt zu, wenn die Eurogarantien<sup>27</sup> eingelöst werden müssen oder einzelne Euroländer aus der Eurozone ausscheiden, ganz zu schweigen von Einnahmeproblemen, die infolge eines Konjunkturereintritts bei Auseinanderfallen der Eurozone zu befürchten sind. Die nach wie vor ungelöste europäische Währungskrise birgt damit ein politisches Drohpotential, das über die „üblichen“ Haushaltsprobleme in Normallage,<sup>28</sup> wie sie insbesondere durch mangelnde Haushaltsdisziplin verursacht werden, hinausgeht.

Ob dies auch an der Rechtfertigungslage etwas ändert, ist damit allerdings nicht gesagt. So beklemmend die finanzielle Situation der öffentlichen Haushalte ist,<sup>29</sup> folgt hieraus noch kein Pleinpouvoir für den Steuergesetzgeber.

---

<sup>26</sup> Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht März 2012, Tab. 14.

<sup>27</sup> Der deutsche Haftungsanteil an den Rettungsschirmen beläuft sich auf max. 190 Mrd. € (Art. 8 Abs. 1 S. 1, Abs. 5 i.V.m. Anhang 1 ESMV). Vgl. dazu auch BVerfG v. 12.9.2012 - 2 BvR 1390/12, NJW 2012, 3145, 3152.

<sup>28</sup> Zur Unterscheidung zwischen Normal- und Ausnahmelage siehe *Heun*, in *Dreier* (Hrsg.), GG Suppl. 2010, Art. 109 Rz. 42; *G. Kirchhof*, in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, GG, Kommentar, 6. Aufl. 2010, Art. 109 Rz. 91; *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, S. 592; *Kube*, in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 109 Rz. 164 ff.; *Lenz/Burgbacher*, NJW 2009, 2561, 2563; *Harms*, Verfassungsrecht in Umbruchsituationen, Diss., 1999, S. 127 ff., 133 ff.

<sup>29</sup> Siehe nur die Kampfschrift von *P. Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger, 2012.

Reine Fiskalzwecke akzeptiert das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich nicht zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen.<sup>30</sup> Nicht beantwortet ist allerdings, ob dies auch für Krisenszenarien und Ausnahmestände eines Auseinanderbrechens der Europäischen Währungsunion mit nicht absehbaren fiskalischen Folgen gilt (siehe unten S. 27).

## **2. Vermögensakkumulation seit dem 2. Weltkrieg und Vermögensungleichverteilung**

Gleichzeitig scheint es, als läge mit dem Vermögen eine große Steuerquelle weitgehend brach. Seit dem 2. Weltkrieg hat Deutschland eine zuvor nicht bekannte Phase relativ ungestörter Vermögensakkumulation erlebt. Für 2012 wird das Nettovermögen deutscher Privathaushalte mit rd. 10 Bio. Euro angegeben.<sup>31</sup> Dabei hat sich das Privatvermögen im Zeitraum zwischen 1992 und 2012 verdoppelt.<sup>32</sup> Schon dieses Volumen der potentiellen Steuerquelle Vermögen weckt Begehrlichkeiten, insbesondere wenn man ihr die im gleichen Zeitraum drastisch angestiegene Staatsverschuldung gegenüberstellt.

Zwar gibt es – Sparapelle scheinen gegenüber der Politik nicht zu fruchten – auf den staatlichen Einnahmebedarf andere gesetzgeberische Antworten, die beträchtlich einfacher umzusetzen wären als die Besteuerung von Vermögen. So ließe sich mit der legislativ denkbar unproblematischen Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes um 1 % ein Mehraufkommen von rund 8 Mrd. € erwirtschaften.<sup>33</sup> Politökonomisch hat die Heranziehung „der Reichen“ jedoch signifikante Vorteile, geht es doch – je nach Ausgestaltung<sup>34</sup> – nur um eine verschwindend geringe Zahl potentieller Wähler, wohingegen

---

<sup>30</sup> St. Rspr., siehe bereits BVerfG v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80; ferner BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, 89; BVerfG v. 21.6.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 182; BVerfG v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 236 f.

<sup>31</sup> Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. XXXIX. Im 3. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 16/9915, S. 174 wird für 2002 noch die Zahl von 7,8 Bio. € angegeben.

<sup>32</sup> Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17. 9. 2012, S. XXXIX.

<sup>33</sup> Vgl. etwa *Wiegand*, FR 2010, 401, 406, der nicht nur die einfache Umsetzbarkeit hervorhebt, sondern auch die geringen Auswirkungen auf das Wirtschaftswachstum.

<sup>34</sup> Siehe unten S. 61 ff. und S. 71 f.

Umsatzsteuererhöhungen stets von breit angelegten Verteilungsdiskussionen (Stichwort: „Umverteilung von unten nach oben“) begleitet sind. Die Besteuerung der Reichen lässt sich dagegen politisch als „gerecht“ verkaufen.

In der Tat ist nicht wegzudiskutieren, dass es seit den 1970er-Jahren zu einer Zunahme der Ungleichverteilung der Vermögenskonzentration innerhalb der Bevölkerung gekommen ist.<sup>35</sup> Nach einer Untersuchung aus dem Jahr 2007<sup>36</sup> besitzen die reichsten 10 % der Bevölkerung mehr als 60 % des privaten Gesamtvermögens. Auf das reichste 1 % entfällt ein Anteil von 23 % des Gesamtvermögens. Dagegen verfügen die unteren 50 % der Bevölkerung nur über rund 1 % des Gesamtvermögens.<sup>37</sup>

Zudem divergieren die Vermögensbestände stark nach Altersklassen: Das höchste durchschnittliche Nettovermögen findet sich in der Gruppe der 56- bis 65-jährigen; im Alter sinkt es nur leicht ab. Diese Ansammlung von Vermögen im höheren Lebensalter führt zu der Forderung, stärker an dem im Erbgang übergehenden Vermögen zu partizipieren<sup>38</sup>. Infolge der langen Periode ununterbrochener Vermögensakkumulation ist die jährliche Erbmasse rapide angestiegen<sup>39</sup>. Im Zeitraum von 2011 bis 2020 werden Werte in Höhe von 2,5 Bio. € vererbt<sup>40</sup>.

### **3. Deckung des Finanzbedarfs öffentlicher Haushalte und Umverteilungsziele**

Die aktuelle Debatte verbindet die Suche nach neuen Finanzquellen mit Umverteilungsideen. Historisch war Umverteilung zwar kein primäres Ziel der

---

<sup>35</sup> Siehe hierzu Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2009/10, BT-Drs. 17/44, S. 322 ff.

<sup>36</sup> Vgl. Sozio-oekonomisches Panel (SOEP) des DIW, hierzu *Frick/Grabka*, Gestiegene Vermögensungleichheit in Deutschland, DIW-Wochenbericht Nr. 4/2009, S. 54 ff.

<sup>37</sup> Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 334.

<sup>38</sup> *Eißel*, Argumente für höhere Steuern auf Erbschaften und Vermögen, in Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 98 (2003), S. 8, 13.

<sup>39</sup> Hierzu Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 334 ff.

<sup>40</sup> Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 336.

Besteuerung von Vermögen,<sup>41</sup> sondern die Anknüpfung an das Vermögen sollte Ermittlungsschwierigkeiten hinsichtlich der Vermögenserträge überwinden. Die moderne Vermögensteuerdiskussion hatte dagegen stets auch zum Ziel, auf die Vermögensverteilung innerhalb der Bevölkerung einzuwirken.<sup>42</sup>

Was im Vordergrund steht, lässt sich schwer beurteilen. Die grüne Vermögensabgabe soll bei einem Steuersatz von 1 % über einen Zeitraum von zehn Jahren 100 Mrd. € erbringen.<sup>43</sup> Das Aufkommensvolumen der seitens des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) evaluierten Wiederbelebung der Vermögensteuer wird auf 16,5 Mrd. € p.a. geschätzt (Steuersatz 1 %).<sup>44</sup> Verglichen mit dem im worst case aus den Eurogarantien resultierenden Finanzbedarf sind dies eher bescheidenere Summen, was vor allem auf die großzügigen Freibeträge zurückzuführen ist. Freilich lässt sich das Aufkommen bei entsprechender Steuersatzerhöhung und Freibetragskürzung schnell signifikant anheben. Die neuerdings ebenfalls diskutierten Zwangsanleihen<sup>45</sup> sollen bei einem Anleihe Satz von 10 % auf einen Schlag ein Volumen von 230 Mrd. € einbringen. Es handelt sich folglich nicht um reine Symbolpolitik, sondern es werden handfeste Aufkommensinteressen verfolgt.

Tatsächlich tragen Erbschaft- und Schenkungsteuern ebenso wie Vermögensteuern in den allermeisten Volkswirtschaften nur zu einem sehr geringen Teil zum Steueraufkommen bei.<sup>46</sup> Das geringe Steueraufkommen steht in einem signifikanten Missverhältnis zu den volks- und einzelwirtschaftlichen Konsequenzen einer Besteuerung von Vermögen und Erbschaften.<sup>47</sup> Abwanderungsbewegungen ermöglichen es gerade großen, volkswirtschaftlich

---

<sup>41</sup> *Birk*, DStJG Bd. 22 (1999), S. 7, 13 f.; *Arndt*, DStJG Bd. 22 (1999), 25, 27.

<sup>42</sup> Zum Vergleich: 1995 betrug das Vermögensteueraufkommen 7,8 Mrd. DM.

<sup>43</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 13; vgl. auch die Berechnungen des DIW *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 59 (2010), S. 53 ff.

<sup>44</sup> Vgl. *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 (2012), S. 6 u. 50.

<sup>45</sup> Vgl. den Vorschlag des DIW *Bach*, DIW Wochenbericht Nr. 28/2012, S. 3, 10.

<sup>46</sup> *Maiterth/Houben*, in dieser Schrift, S. 93, machen darauf aufmerksam, dass der in anderen Staaten zum Teil deutlich höhere Anteil vermögensbezogener Steuern am Gesamtaufkommen nahezu ausschließlich auf die Grundsteuer zurückzuführen ist.

<sup>47</sup> *J. Lang*, DStJG Bd. 22 (1999), 1.

wichtigen Vermögen der Besteuerung auszuweichen. Auch die Hoffnung auf eine gegenüber Konjunkturschwankungen resistente Steuerquelle<sup>48</sup> dürfte nicht aufgehen. Vermögensteuern belasten in Krisenzeiten die unternehmerische Liquidität extrem,<sup>49</sup> entfalten zusätzlich eine destabilisierende Wirkung und beeinträchtigen damit auch die Fähigkeit zur Steuerzahlung.

Dass derartige Effekte von den Protagonisten einer stärkeren Besteuerung von Vermögen ausgeblendet werden, lässt auf die Präponderanz von Umverteilungszwecken schließen. Dabei wird sowohl der Konnex zur Staatsschuldenkrise als auch zur Finanzierung von Bildung hergestellt.<sup>50</sup> Entschuldung und Bildungsfinanzierung werden zu neuen Komponenten einer die Vermögensbesteuerung motivierenden Umverteilungsideologie. Aufgrund der starken Konzentration des Vermögens in den oberen Altersklassen ab dem 56. Lebensjahr scheint es plausibel, die vermögende ältere Generation überproportional zum Abbau der Staatverschuldung heranzuziehen, um nachfolgenden Generationen keinen Schuldenberg zu hinterlassen. Dies lässt sich als Frage der Generationengerechtigkeit auffassen.<sup>51</sup> Im Hinblick auf den ebenfalls angestrebten Einsatz des Vermögensteueraufkommens für eine verbesserte Bildungsfinanzierung geht es um klassische Umverteilungsziele zwischen Reichen und Armen. Schließlich soll die Vermögensteuer einem gesellschaftlichen Auseinanderdriften entgegenwirken. Die „Schere zwischen Arm- und Reich“ dürfe nicht weiter auseinandergehen.<sup>52</sup> Hieraus wird vor allem die Forderung nach einer hohen Vermögensteuer/Vermögensabgabe für sog. Superreiche mit Großvermögen<sup>53</sup> abgeleitet. Auf dieser Linie

---

<sup>48</sup> Kahrs, KJ 1997, 201, 209 f.

<sup>49</sup> Zu den Auswirkungen auf die unternehmerischen Kapitalkosten siehe Spengel/Zinn, StuW 2011, 173.

<sup>50</sup> Vgl. [www.spd.de/linkableblob/17144/data/finanzkonzept\\_2011\\_09\\_05.pdf](http://www.spd.de/linkableblob/17144/data/finanzkonzept_2011_09_05.pdf): Vermögensbesteuerung als Bestandteil eines „Nationalen Paktes für Bildung und Entschuldung“.

<sup>51</sup> Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 11.

<sup>52</sup> Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 11.

<sup>53</sup> Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 12: Beschränkung auf die „allerreichsten Bevölkerungsteile“.

argumentiert bspw. auch die OECD für eine Anhebung von Vermögensabgaben.<sup>54</sup>

#### 4. Unterdurchschnittliche Belastung von Vermögen im internationalen Vergleich

Für eine stärkere Besteuerung von Vermögen wird zudem immer wieder auf internationale Vergleichszahlen hingewiesen.<sup>55</sup> Deutschland belaste Vermögen verglichen mit anderen Ländern weit unterdurchschnittlich.<sup>56</sup> Für das Jahr 2010 ergibt sich nach den OECD-Statistiken<sup>57</sup> für Deutschland ein Anteil am Gesamtsteueraufkommen von knapp 0,9 %, während der Durchschnitt der OECD-Staaten bei 1,8 % lag (Grundsteuer, Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kapitalverkehrsteuer und Grunderwerbsteuer), wobei vor allem die Grundsteuer ins Gewicht fällt.<sup>58</sup>

Auch wenn der Blick ins Ausland keine normativen Schlussfolgerungen erlaubt, so lässt sich hieraus die empirische Evidenz ableiten, dass das Vermögen höher besteuert werden *kann*. Ob es allerdings höher besteuert werden *sollte*, ist eine hiervon deutlich zu trennende Frage.

Zudem ist der Verweis auf internationale Durchschnittsbetrachtungen häufig schief, weil die Heterogenität der Abgabensysteme die Vergleichbarkeit erheblich beeinträchtigt. Undifferenzierte Ländervergleiche nach starrem Schema<sup>59</sup> führen zu Fehlschlüssen. Insbesondere bei der auf lokaler Ebene

---

<sup>54</sup> Vgl. OECD, *Divided we stand, Why Inequality keeps rising*, 2011; außerdem insbesondere die diversen Stellungnahmen des DGB unter [www.dgb.de](http://www.dgb.de); das Steuerprogramm von Bündnis 90/DIE GRÜNEN, abrufbar unter <http://www.gruene.de/einzelansicht/artikel/steuern.html>, die Beschlüsse des SPD-Parteitags 2011, [http://www.spd.de/aktuelles/Parteitag\\_2011/21424/beschluesse\\_bpt\\_2011.html](http://www.spd.de/aktuelles/Parteitag_2011/21424/beschluesse_bpt_2011.html) und die Stellungnahme der Linken, abrufbar unter <http://www.linksfraktion.de/themen/vermoegensteuer/>.

<sup>55</sup> Vgl. etwa Bremische Bürgerschaft, Drs. 18/401 vom 3.5.2012.

<sup>56</sup> *Eißel*, Argumente für höhere Steuern auf Erbschaften und Vermögen, in *Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 98 (2003), 8, 12. Zum empirischen Befund im Einzelnen in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 91 ff.

<sup>57</sup> OECD Revenue Statistics 2012, siehe auch Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: *Lebenslagen in Deutschland*, Stand 17.9.2012, S. 338.

<sup>58</sup> Siehe in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 93.

<sup>59</sup> Siehe z.B. KPMG, *Vermögensbesteuerung – wer besteuert wie?*, 2012.

ne erhobenen Grundsteuer<sup>60</sup> müsste die Gesamtheit auch außersteuerlicher Kommunalabgaben, die in Deutschland neben der Grundsteuer erhoben werden, in anderen Ländern wie Großbritannien aber in diese integriert sind, berücksichtigt werden, um eine Vergleichbarkeit zu gewährleisten. Auch die jeweilige Gesamtabgabenlast müsste vergleichend in den Blick genommen werden.<sup>61</sup>

### III. Rechtsentwicklung

#### 1. Abnehmende Bedeutung des Vermögens als Besteuerungsgegenstand in der Vergangenheit

Gegenläufig zu der aktuellen Renaissance der Vermögensteuerdiskussion ist es in den vergangenen Jahrzehnten zu einem kontinuierlichen Abbau von Steuern auf das Vermögen gekommen.

Obwohl die allgemeine Vermögensteuer in Deutschland zum historisch überkommenen Steuerbestand gehört,<sup>62</sup> wird sie seit dem Veranlagungszeitraum 1997 nicht mehr erhoben. Zwar war der Verzicht auf die Vermögensteuer infolge des Halbteilungsbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995<sup>63</sup> nicht freiwillig. Ernstzunehmende Anstrengungen zur Reform der Vermögensteuer wurden jedoch – ungeachtet parteipolitischer Bekenntnisse<sup>64</sup> – nach Verstreichen der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist zum 31.12.1996 nicht mehr unternommen. Obwohl nicht unmittelbar vom Vermögensteuerbeschluss des BVerfG tangiert, wurde auch die Gewerbesteuer als besondere Vermögensteuer auf Unternehmensver-

---

<sup>60</sup> Zur überdurchschnittlichen Bedeutung der Grundsteuer im internationalen Vergleich siehe in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 93.

<sup>61</sup> Siehe auch in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 93.

<sup>62</sup> Als Ergänzungsteuer zur Einkommensteuer in Preußen bereits 1893 eingeführt und durch Gesetz vom 8.4.1922, RGBl. 1922 I 335, als allgemeine Reichsteuer weitergeführt. Siehe zur Entwicklung bis zum Vermögensteuerreformgesetz vom 17.4.1974, BGBl. I 1974, 49: *Helmert*, Der Wert im Vermögensteuerrecht, 1984, 51 ff.

<sup>63</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

<sup>64</sup> Als politisches Ziel wird die Wiedereinführung der Vermögensteuer konstant in den Wahlprogrammen der SPD aufgeführt, vgl. etwa SPD-Wahlprogramm 1998, S. 20.

mögen wenig später zum 1.1.1998 abgeschafft.<sup>65</sup> Maßgeblich waren dabei nicht rechtliche Bedenken gegen die Heranziehung des Gewerbekapitals als steuerliche Bemessungsgrundlage, sondern der Gesetzgeber wollte die Substanzbesteuerung als Wettbewerbsnachteil für die deutsche Wirtschaft beseitigen.<sup>66</sup>

Erbschaft- und Schenkungsteuer werden zwar, obwohl ihre Abschaffung politisch diskutiert wird,<sup>67</sup> weiterhin erhoben. Das Aufkommen verharrt aber auf relativ niedrigem Niveau. Der Gesetzgeber hat weder die 1995er<sup>68</sup>- noch die 2006er<sup>69</sup>-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer dazu genutzt, das Erbschaftsteueraufkommen anzuheben. Im Gegenteil, unmittelbar nach Ergehen der Entscheidung aus 2006 hat die Politik beteuert, es werde nicht zu einer Erhöhung der Erbschaftsteuer kommen.<sup>70</sup> Betrachtet man die Aufkommensentwicklung der Erbschaftsteuer, wurde dieses Versprechen erfüllt. Das Erbschaftsteueraufkommen lag vor und nach der Reform bei etwas mehr als 4 Mrd. €.<sup>71</sup>

Als stärkste vermögensbezogene Steuer stellt sich mittlerweile mit einem Aufkommen von rd. 11 Mrd. € die Grundsteuer dar. Aber auch diese wurde nicht signifikant erhöht. Zwar stieg das Aufkommen aus der Grundsteuer zwischen 1999 und 2009 um rd. 27 %. Dies entspricht aber ziemlich exakt

---

<sup>65</sup> Durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

<sup>66</sup> BT-Drs. 13/7000, S. 79.

<sup>67</sup> Vgl. hierzu *Eckert*, Darf der Gesetzgeber die Erbschaftsteuer abschaffen? Überlegungen zur systematischen Stellung der Erbschaftsteuer im deutschen Steuerrecht, in FS Spiegelberger, 2009, S. 79.

<sup>68</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer I).

<sup>69</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (Erbschaftsteuer II).

<sup>70</sup> So die CDU und SPD unter <http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/diskussion-um-ausgestaltung-der-neuen-erbschaftsteuer-koalition-beruhigt-eigenheimbesitzer/2763934.html> sowie <http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/diskussion-um-ausgestaltung-der-neuen-erbschaftsteuer-koalition-beruhigt-eigenheimbesitzer/2763934.html>; siehe ferner BR-Drs. 4/08, S. 38.

<sup>71</sup> BT-Drs. 17/9093 zur (vorübergehend) eher sogar rückläufigen Tendenz des Aufkommens. Zur Verteilung innerhalb der Länder siehe auch BT-Drs. 16/5706. Dabei ist die Anzahl steuerpflichtiger Erwerbe deutlich zurückgegangen, vgl. Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 335.

dem Anstieg des Gesamtsteueraufkommens im selben Zeitraum. Von einer Aufwertung der Grundsteuer kann also keine Rede sein. Steigende kommunale Hebesätze<sup>72</sup> kompensieren lediglich die Stagnation der einheitswertgebundenen Bemessungsgrundlage.

## **2. Zunahme von Substanzsteuer-elementen im Rahmen der Ertragsbesteuerung**

Nicht unterschlagen werden sollte in diesem Kontext allerdings die Zunahme ertragsunabhängiger Besteuerungselemente im Rahmen der Ertragsteuern.<sup>73</sup> Bruttobemessungsgrundlagen infolge von Abzugsverboten für Erwerb-saufwendungen sind – insbesondere wenn man Vermögensteuern als Sollertragsteuern zu rechtfertigen versucht (dazu unten S. 33 ff.) – einer Vermögensbesteuerung wirkungsgleich.<sup>74</sup> Besonders augenfällig wird dies im Rahmen der Kapitaleinkommensbesteuerung. Deutlich machen lässt sich die Nähe einer Bruttobesteuerung von Vermögenserträgen zu einer Vermögenssollertragsteuer anhand des niederländischen „Boxensystems“.<sup>75</sup> In Box 3 wird das Einkommen aus Sparguthaben und Anlagen typisiert als fester Ertrag in Höhe von 4 % der zugrunde liegenden Vermögenswerte (Bruttovermögen abzüglich Verbindlichkeiten) angesetzt. Die deutsche Abgeltungsteuer unterscheidet sich zwar insofern, als Bemessungsgrundlage weiterhin der Kapitalertrag ist. Die Belastung des Bruttoertrags in Höhe von 25 % führt jedoch in Abhängigkeit zur Höhe der nichtabziehbaren Erwerb-saufwendungen zu einer Belastung der Vermögenssubstanz. Ähnliche Wirkungen ergeben sich infolge der Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG. Diese Effekte sind bei der Entscheidung für die Einführung zusätzlicher Steuern auf den Vermögensbestand zu berücksichtigen, wobei eine Schwierigkeit der Einbeziehung darin liegt, dass Betriebsausgabenabzugsverbote und Hinzurech-

---

<sup>72</sup> *Beland*, Realsteuern 2011, IFSt-Schrift Nr. 475 (2011), 60 ff.

<sup>73</sup> Siehe *Kußmaul/Zabel*, Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung?, BB 2007, 967, 971 ff.; *Spengel*, Status:Recht 2009, 212.

<sup>74</sup> *Broer*, Die Unternehmensteuerreform 2008/2009 in Deutschland, 2010, S. 13.

<sup>75</sup> Dazu *van den Tillaart/Lohuis/Stevens*, IStR 2001, 171, 171 ff.; *Kowallik*, IStR 2000, 300, 301 f. Siehe auch den Vergleich des niederländischen Systems zu anderen Vermögensteuern bei *Bach/Haan/Maiterth/Sureth*, Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften. Konzepte, Aufkommen und wirtschaftliche Wirkung, Kurzfassung, hrsg. vom DIW, 2004, S. 9.

nungen nicht zu einer Anknüpfung an das vorhandene Vermögen führen, so dass sich die Höhe der Belastung der betrieblichen Vermögenssubstanz nicht ohne Weiteres ermitteln lässt. Steuern, die durch Einbeziehung von Aufwand in die Bemessungsgrundlage entstehen, müssen auch von vermögenslosen Unternehmen gezahlt werden. Die Gesamtbelastung aus Bruttobesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer und einer hierzu hinzutretenden Vermögenssteuer hängt ab von der tatsächlichen Rendite,<sup>76</sup> was generalisierende Aussagen hinsichtlich einer etwaigen Verletzung des Übermaßverbots<sup>77</sup> erschwert.

## IV. Rechtlicher Rahmen der Besteuerung von Vermögen

### 1. Überblick

Die Besteuerung von Vermögen wird nicht nur politisch äußerst kontrovers diskutiert, sondern ist trotz der hierzu ergangenen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts auch rechtlich nach wie vor ungeklärt. Die Unsicherheit beginnt bei den Zuständigkeiten. Insbesondere die Frage, inwieweit die Länder über eigene Gesetzgebungskompetenzen verfügen, ist umstritten (siehe unten S. 27 ff.). Noch schwerwiegender ist indes die Unsicherheit hinsichtlich der materiell-rechtlichen Fragen. Bereits die Frage der generellen Zulässigkeit von Steuern auf den Vermögensbestand wird sehr unterschiedlich beurteilt (dazu S. 29 ff.). Zur Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen gibt es zwar mit dem Verkehrswert eine relativ konstante Richtschnur aus der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts.<sup>78</sup> Inwieweit Abweichungen als Folge einer aus verwaltungspraktischer Sicht unerlässlichen Typisierung verfassungsrechtlich tolerabel sind (dazu unten S. 47 ff.), ist dagegen ebenso ungeklärt wie die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers bei der Normierung von Vergünstigungstatbeständen (dazu unten S. 49 ff.). Offen ist ferner die sich vor allem bei der Reform der Grundsteuer stellende Frage, ob alternative Bemessungsgrundlagen bei konsequenter Umsetzung ebenfalls denkbar sind (siehe hierzu unten S. 82 ff.).

---

<sup>76</sup> Zu diesen Interdependenzen im Einzelnen *Maiterth/Houben*, in dieser Schrift, S. 95 ff.

<sup>77</sup> Siehe hierzu unten S. 59 ff.

<sup>78</sup> Zur Vermögensteuer: BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 142 f.; zur Erbschaftsteuer BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 176 ff.; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33 ff.; zur Grundsteuer BFH v. 30.6.2010 – II R 60, BStBl. 2010, 897, 900 f.

## 2. Zuständigkeit für die Reform bzw. Einführung vermögensbezogener Steuern

### a. Ertragshoheit

Die Erträge von Grundsteuer, Erbschaftsteuer und der früheren Vermögensteuer sind kompetenziell sämtlich den Ländern bzw. den Kommunen zugeordnet (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 u. 2, Abs. 6 Satz 1 GG). Diese finanzverfassungsrechtliche Zuordnung der Ertragshoheit berührt auch die Eignung vermögensbezogener Steuern für die fiskalischen Zielsetzungen. Einerseits ist eine Stärkung der Landeshaushalte unerlässlich, um den Ländern ab 2020 die Einhaltung der Schuldenbremse mit Nullverschuldungsziel (Art. 109 Abs. 3 Satz 1 GG)<sup>79</sup> zu ermöglichen. Andererseits sind jedenfalls die herkömmlichen vermögensbezogenen Steuern ungeeignet, um die speziell den Bund treffenden Haushaltsrisiken der Eurokrise aufzufangen.

Abhilfe sucht der Vorschlag von Bündnis 90/DIE GRÜNEN, die mit ihrem Eintreten für eine einmalige Vermögensabgabe nicht nur die Gesetzgebungskompetenz, sondern auch die Ertragszuständigkeit von der Länder- auf die Bundesebene ziehen wollen (siehe hierzu im Einzelnen unten S. 66 ff.). Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG weist das Aufkommen der „einmaligen Vermögensabgaben und der zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben“ dem Bund zu. Die Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG ist nicht auf den explizit genannten Lastenausgleich zur Finanzierung der Kriegsfolgen des 2. Weltkriegs beschränkt,<sup>80</sup> sondern erfasst auch andere einmalige Vermögensabgaben, soweit diese als Steuern eingeordnet werden können. Die Einordnung als Steuer ist in jedem Einzelfall festzustellen, da Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG nicht für sonstige nichtsteuerliche Abgaben gilt.<sup>81</sup> Dies folgt aus dem Einleitungssatz der Aufzählung in Art. 106 Abs. 1

---

<sup>79</sup> Hierzu *Koemm*, Eine Bremse für die Staatsverschuldung, Diss., 2011, S. 243 ff.

<sup>80</sup> Mit ausf. Begründung *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 4 – 15 und zahlreichen Nachweisen; a.A. *Hidien*, in Bonner Kommentar, Art. 106 Rz. 1427; *Birk*, in Alternativkommentar zum Grundgesetz, Bd. 2, 2. Aufl. 1989, Art. 106 Rz. 18.

<sup>81</sup> *H. Siekmann*, in *M. Sachs* (Hrsg.), GG, 6. Aufl. 2011, Art. 106 Rz. 6; *Heintzen*, in *v. Münch/Kunig*, 5. Aufl. 2003, Art. 106 Rz. 20; *Reimer*, in *Epping/Hillgruber*, GG, Kommentar, 2009, Art. 14 Rz. 14; *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 16.

GG sowie aus dem auf steuerliche Abgaben beschränkten Regelungsgehalt des X. Abschnitts des Grundgesetzes.

Um das Aufkommen dem Bund zuordnen zu können, sind jedoch – in Abgrenzung zu der den Ländern zustehenden laufenden Vermögensteuer – weitere inhaltliche Anforderungen zu erfüllen. Insbesondere darf es sich nicht um eine Umgehung der Länderkompetenz handeln. Stellt sich heraus, dass eine als Vermögensabgabe konzipierte Steuer in Wirklichkeit eine Vermögensteuer im Gewand einer einmaligen Abgabe ist, wofür unter anderem eine Erhebung über einen längeren Zeitraum spricht, würde die Zuweisungsfunktion der Finanzverfassung zulasten der Länder unterlaufen. Die Vorschriften der Finanzverfassung sind dabei generell eng auszulegen, um die föderale Balance der Finanzausstattung im Mehrebenenstaat verlässlich zu gewährleisten.<sup>82</sup> Eine Verschiebung der Zuweisungen ist nur mit verfassungsändernder Mehrheit möglich (Art. 79 Abs. 2 GG).

Nicht ausreichend für die Annahme der Bundeszuständigkeit ist, dass es sich um eine vermögensbezogene Abgabe handelt. Vielmehr muss sich die Abgabe als „einmalige Vermögensabgabe“ im Sinne der Nr. 5 des Art. 106 Abs. 1 GG<sup>83</sup> darstellen. Dabei wirkt sich die tatbestandliche Restriktion der „Einmaligkeit“ in zweierlei Hinsicht aus, nämlich zum einen auf die Technik, zum anderen auf den Anlass der Erhebung:

- Erstens muss die Abgabe technisch insofern als eine einmalige Belastung des Vermögens ausgestaltet sein, als sie als Einmalbetrag eines zu einem Stichtag festgestellten Vermögens formuliert wird. Der Einmaligkeit steht dann allerdings nicht entgegen, wenn die Erhebung in Raten gestreckt über mehrere Jahre erfolgt,<sup>84</sup> soweit es sich hierbei letztlich nur um eine zur Abmilderung von Härten gewährte Stundungsregelung handelt.

---

<sup>82</sup> Vgl. etwa BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333, 338; *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, 547; *Birk*, in Alternativkommentar zum Grundgesetz, Bd. 2, 2. Aufl. 1989, Art. 105 Rz. 21; *Starck*, StuW 1974, 271, 278; *Vogel*, JA 1980, 577, 579; *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, 34; *Hidien*, in Bonner Kommentar, Art. 106 Rz. 561 u. 1379.

<sup>83</sup> Zur Entstehungsgeschichte von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG siehe *Hidien*, in Bonner Kommentar, Art. 106 Rz. 1426.

<sup>84</sup> Vgl. *G. Kirchhof*, StuW 2011, 189, 194. Für die „Grüne Vermögensabgabe“ ist eine Streckung auf zehn Jahre vorgesehen; hierzu im Einzelnen unten S. 67.

- Zweitens folgt aus dem Regelungszusammenhang mit dem ausdrücklich genannten Lastenausgleich,<sup>85</sup> dass einmalige Vermögensabgaben, wenn man sie nicht bereits auf die Bewältigung der Kriegsfolgen beschränkt,<sup>86</sup> jedenfalls einen außerordentlichen Finanzbedarf voraussetzen, der über den normalen Haushaltsbedarf hinausgehen muss.<sup>87</sup> Die Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe kommt nur dann in Betracht, wenn sich der Finanzbedarf des Staates nicht mehr durch Erhöhung der regulären Steuern, Kreditaufnahme oder Sparanstrengungen decken lässt.<sup>88</sup> Streit besteht dahingehend, ob bereits ein besonderer einmaliger Finanzbedarf die Erhebung einer Vermögensabgabe durch den Bund rechtfertigt<sup>89</sup> oder ob es darüber hinaus einer Bedrohungslage bedarf, die in ihrer Qualität dem wirtschaftlichen Zusammenbruch nach dem 2. Weltkrieg entspricht („Krisenszenario“; „historisch einzigartige Situation“<sup>90</sup>). Für Letzteres spricht nicht nur die systematische Auslegung, sondern auch die Notwendigkeit der Abgrenzung zur Ertragskompetenz der Länder. Andernfalls ließen sich schnell einmalige Aufgaben des Bundes definieren mit der Konsequenz, dass der Bund mit verhältnismäßig geringen Anforde-

---

<sup>85</sup> Lastenausgleichsgesetz vom 14.8.1952, BGBl. I 1952, 845.

<sup>86</sup> Siehe Fn. 80.

<sup>87</sup> *Schemmel*, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, 1999, S. 9 f.; *Heintzen*, in v. *Münch/Kunig*, GG Kommentar, 3. Aufl. 1996, Art. 106 Rz. 20; *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 193; und ausf. anhand der Materialien zu Art. 106 GG begründet von *P. Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger, 2012, 181 ff., 184. Dabei dürfte es allerdings ähnlich wie bei den in Art. 109 Abs. 3 Satz 1 GG zur Normierung von Ausnahmen von der Schuldenbremse verwendeten Begriffen („von der Normallage abweichende konjunkturelle Entwicklung“, „Ausnahmeregelung für Naturkatastrophen“ oder „außergewöhnliche Notsituationen, die sich der Kontrolle des Staates entziehen und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigen“) nicht möglich sein, den Übergang von der Normallage zu einem Krisenzustand trennscharf zu definieren. Im Ergebnis ebenso *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 21.

<sup>88</sup> Zutreffend *Schemmel*, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, 1999, S. 7 ff.; *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 22.

<sup>89</sup> So *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 23 ff.

<sup>90</sup> *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 193.

rungen auf das primär den Ländern zugewiesene Steuerobjekt Vermögen zugreifen könnte.<sup>91</sup>

Die Staatsverschuldung als solche<sup>92</sup> begründet, ungeachtet ihres Ausmaßes, keine einmalige Vermögensabgaben rechtfertigende Ausnahmesituation, zumal sie über einen langen Zeitraum mangelnder Haushaltsdisziplin aufgebaut wurde.<sup>93</sup> Die Eurokrise mag ein erhebliches Bedrohungspotential für den Haushalt erzeugen, belastet diesen aber nicht aktuell<sup>94</sup> und wäre selbst bei Eintritt der Garantiefälle nicht annähernd mit dem Zusammenbruch nach dem 2. Weltkrieg vergleichbar. An dieser Einschätzung könnte sich allenfalls dann etwas ändern, wenn sich die finanzielle Situation der öffentlichen Haushalte infolge eines Auseinanderfallens des Europäischen Währungsraums dramatisch zuspitzen würde.<sup>95</sup>

## b. Gesetzgebungshoheit

Bei den vermögensbezogenen Länder- und Kommunalsteuern (allgemeine Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer und Grundsteuer) ist offen, welcher Körperschaft die Gesetzgebungshoheit zusteht. Die Frage stellt sich sowohl bezüglich der Wiedereinführung der Vermögensteuer, aber auch hinsichtlich grundlegender Reformen der bestehenden und bisher bundesgesetzlich geregelten Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grundsteuer. Der Bund kann die Kompetenz, obwohl den Ländern das Aufkommen zusteht, unter den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG im Rahmen der

---

<sup>91</sup> Diese Befürchtung belegen die Ausführungen von *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 27 ff., der es für ausreichend erachtet, dass der Bund eine Erhöhung der Staatsverschuldung vermeiden will.

<sup>92</sup> Bündnis 90/DIE GRÜNEN wollen den Finanzierungszweck auf die „krisenbedingte“ Staatsverschuldung reduzieren, vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 13.

<sup>93</sup> *P. Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger, 2012, 185, spricht insofern von „gewachsener – allerdings rechtswidriger – Normalität“ der Staatsverschuldung.

<sup>94</sup> Insofern fehlt es zumindest an dem von *Brockmeyer*, in *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf*, GG-Kommentar, 11. Aufl. 2008, Art. 106 Rz. 7 f., geforderten „konkreten zusätzlichen Finanzbedarf“ des Bundes.

<sup>95</sup> Zu der Frage der materiellen Voraussetzung der Ausnahmelage siehe auch unten S. 67 ff.

konkurrierenden Gesetzgebung beanspruchen (vgl. Art. 105 Abs. 2, 3. Alt. GG). Die Unsicherheit bezüglich der Kompetenz resultiert aus der seit 1994 geltenden Fassung von Art. 72 Abs. 2 GG (Erforderlichkeitsklausel) und der hierzu ergangenen restriktiven Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.<sup>96</sup>

Für die Erbschaft- und Vermögensteuer wird angenommen, eine bundeseinheitliche Regelung sei erforderlich zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet sowie zur Wahrung der Wirtschafts- und Rechtseinheit mit der Folge, dass das Gesetzgebungsrecht weiterhin beim Bund liegt.<sup>97</sup> Meines Erachtens trifft dies jedoch nur für bestimmte Teile des Gesetzes zu. Subjektive und sachliche Anknüpfungspunkte der Vermögen- und Erbschaftsteuer müssen in der Tat einheitlich geregelt sein, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.<sup>98</sup> Für Freibeträge und Steuersätze gilt dies nicht. Zwar würden Belastungsunterschiede einen Steuerwettbewerb zwischen den Ländern verursachen, wie er auch international beobachtbar ist. Dies entspräche aber durchaus den Intentionen eines wettbewerblich geprägten Föderalismusverständnisses. So hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zum bundesgesetzlichen Studiengebührenverbot vom 26.1.2005 ausgeführt, dass auch erhebliche Wanderbewegungen zwischen den Ländern aufgrund unterschiedlicher Gesetzgebung keine Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung auslösen,<sup>99</sup> und damit den Gedanken des Wettbewerbsföderalismus deutlich gestärkt.

---

<sup>96</sup> BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (Altenpflege); BVerfG v. 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (Juniorprofessur); BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (Studiengebührenverbot).

<sup>97</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2013, S. 1326 f.; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, § 2 Rz. 41 m.w.N.; a.A. *Wernsmann/Spermath*, FR 2007, 829, 833; *Bremische Bürgerschaft*, Drs. 18/401 vom 3.5.2012. Bezüglich des formal nicht aufgehobenen Vermögensteuergesetzes wird zudem angenommen, die Länder seien aufgrund der Sperrwirkung im Rahmen von Art. 72 Abs. 2 GG durch das fortbestehende Bundesgesetz am Erlass eigener Ländervermögensteuern gehindert, vgl. z.B. *Mayer*, DStR 1997, 1152, 1155; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 62. Die durch BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, dekretierte Unanwendbarkeit des Vermögensteuergesetzes lasse die die Ländergesetzgeber sperrende Ausübung der konkurrierenden Gesetzgebung durch den Bund nicht entfallen.

<sup>98</sup> Ebenso *Korte*, Die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, 2008, S. 134 ff.

<sup>99</sup> BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226, 247 f.

Selbst wenn man dem nicht folgt und für Vermögen- und Erbschaftsteuer weiterhin von der Notwendigkeit einer umfassenden Bundesregelung ausgeht, so gilt dies nicht für die Grundsteuer. Hier ist durch unterschiedliche Ländergesetze weder eine Zersplitterung der Rechts- und Wirtschaftseinheit zu befürchten, noch kann es zu Wanderbewegungen kommen. Gerade angesichts des Streits zwischen wertbezogenem Nordmodell und flächenbezogenem Südmodell<sup>100</sup> wäre es ganz im Sinne föderaler Vielfalt und eines Wettbewerbs als Verfahren zur Entdeckung der besten Lösung,<sup>101</sup> wenn einzelne Länder oder auch Gruppen von Ländern die Initiative ergriffen.

Problematisch ist dies lediglich vor dem Hintergrund der Überleitungsvorschrift des Art. 125a Abs. 2 GG, die derzeit aufgrund der bestehenden und eben bisher nicht für verfassungswidrig erklärten Bundesgesetzgebung der Grundsteuer die Kompetenz der Länder sperrt. Durch Bundesgesetz sollte – wie dies in Art. 125a Abs. 2 Satz 2 GG ausdrücklich vorgesehen ist – bestimmt werden, dass die Länder auch bei grundsätzlich fortbestehendem bisherigem Grundsteuergesetz eigene Ländergesetze erlassen können.<sup>102</sup> Dies könnte die Blockade der Grundsteuerreform, die zum Teil auch den Meinungsverschiedenheiten zwischen den Ländern zuzuschreiben sein dürfte, überwinden. Angesichts dessen, dass die Reform der Grundsteuer nicht nur politisch opportun, sondern verfassungsrechtlich geboten ist und der Reformbedarf nur durch eine grundsätzlich neue Konzeption der Grundsteuer befriedigt werden kann, lässt sich aus dem Grundsatz der Bundestreue sogar eine Pflicht des Bundesgesetzgebers zur Freigabe ableiten.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> Dazu im Einzelnen unten S. 83 ff.

<sup>101</sup> *F. A. v. Hayek*, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren (1968), in *M. Streit* (Hrsg.), Friedrich August von Hayek: Rechtsordnung und Handelsordnung. Aufsätze zur Ordnungsökonomik, 2003.

<sup>102</sup> In diese Richtung auch *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 21 f. Vgl. auch den Gesetzesantrag der Länder Hessen und Bayern vom 17.4.2001, abgedruckt hier im Anhang, A3.

<sup>103</sup> Vgl. BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10, 31.

### **3. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Besteuerung von Vermögen**

#### **a. Rechtfertigungsbedürfnis**

Vermögensbezogene Steuern sind in zweierlei Hinsicht rechtfertigungsbedürftig. Zum einen ist umstritten, ob das ruhende Vermögen überhaupt einen geeigneten Anknüpfungspunkt für die Besteuerung darstellt. Es geht um das „Ob“ vermögensbezogener Steuern. Zum anderen sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere die gleichheits- und freiheitsrechtlichen Voraussetzungen verfassungskonformer Vermögensteuern zu evaluieren. Dies betrifft ihre Ausgestaltung.

#### **b. Nennung in der Finanzverfassung**

Dass sowohl Vermögensteuer, einmalige Vermögensabgabe, Erbschaftsteuer und Grundsteuer im Rahmen der Kompetenzverteilungsnormen des Grundgesetzes genannt werden, sagt in Anbetracht der Entstehungsgeschichte der Finanzverfassung nichts aus über die materielle Verfassungsmäßigkeit dieser Steuern.<sup>104</sup> Der Streit um die Aussagekraft der Finanzverfassung<sup>105</sup> soll hier nicht vertieft werden. Meines Erachtens lässt sich aus der Nennung in Art. 106 GG keine verfassungsrechtliche Absicherung einzelner Steuertypen ableiten.<sup>106</sup> Der Grundgesetzgeber stand bei der Abfassung der Finanzverfassung vor der Aufgabe, den historischen Bestand an vorgefundenen Steuern zwischen den Gebietskörperschaften aufzuteilen. Werturteile waren mit dieser Verteilungsaufgabe nicht verbunden. Folglich geht es bei der Frage nach der Rechtfertigung nicht nur um die Binnengestaltung, sondern auch um das „Ob“, um die Frage der grundsätzlichen Vereinbarkeit des Zugriffs auf die in Art. 106 GG genannten Steuerquellen mit den Grundrechten.

Wie wenig tragfähig Schlussfolgerungen aus der Finanzverfassung auf die materielle Rechtfertigung von Steuern sind, wird gerade anhand des Vermögensteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts deutlich. Einerseits schloss das Gericht aus der finanzverfassungsrechtlichen Nennung der Vermögensteuer, auch der Vermögenstamm sei zulässiger Besteuerungsgegen-

---

<sup>104</sup> *Birk*, DStJG Bd. 22 (1999), 7, 10.

<sup>105</sup> Hierzu ausf. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2013, S. 1353 ff.

<sup>106</sup> A.A. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 25: Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der in der Finanzverfassung genannten Steuern „in ihrer wesentlichen Struktur“.

stand.<sup>107</sup> Andererseits folgte es aus Art. 14 Abs. 1 GG „die Zuordnung der vermögenswerten Rechtsposition zum Eigentümer und die Substanz des Eigentums müsse gewahrt bleiben.“<sup>108</sup> Nur über den – nicht haltbaren (siehe unten S. 33 ff.) – Kunstgriff, die Vermögensteuer als Sollertragsteuer zu interpretieren, war das Gericht in der Lage, den Widerspruch zwischen finanzverfassungsrechtlicher Nennung und grundrechtlichen Grenzen aufzulösen.

### **c. Rechtfertigung der Belastung von Vermögen unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit**

Voraussetzung der Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen ist die richtige steuersystematische Einordnung. Und hier liegt sogleich die Hauptschwierigkeit. Denn da Vermögen nur einen anderen Aggregatzustand von Einkommen darstellt,<sup>109</sup> bedarf es stets auch der Klärung des Verhältnisses zu den Steuern auf den Vermögenszuwachs, d.h. die ertragsbezogene Einkommen-/Körperschaft- und Gewerbesteuer.

#### **aa. Erbschaftsteuer als Besteuerung des Leistungsfähigkeitszuwachses des Erben**

Hinsichtlich der Rechtfertigung der Erbschaftsteuer besteht noch relativ weitgehende Einigkeit. Aufgrund der Ausgestaltung als Erbanfallsteuer erfasst die Erbschaftsteuer die durch den Vermögenszuwachs begründete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erben.<sup>110</sup> Die Erbschaftsteuer tritt insofern an die Stelle der Einkommensbesteuerung<sup>111</sup> von Erbschaften und Schenkungen, als unentgeltliche Vermögensmehrungen von dem auf das Markt- oder

---

<sup>107</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 134 f.

<sup>108</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

<sup>109</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 4 Rz. 55 f.

<sup>110</sup> Vgl. insb. die Gesetzesbegründung zum Erbschaftsteuergesetz 1974 BR-Drs. 140/72, S. 59; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172.

<sup>111</sup> Schubert, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Diss., 2011, S. 30 f.; Crezelius, DStJG 22 (1999), 73, 104 f.; siehe auch Birk, DStJG Bd. 22 (1999), 309, 317, zur Einordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer als „achte Einkunftsart“.

Erwerbseinkommen<sup>112</sup> begrenzten Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes ausgenommen sind. Allerdings bleibt die Perspektive des Erblassers nicht völlig außer Betracht.<sup>113</sup> Deutlich wird dies bezüglich der Diskussion um die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, wenn gegen die Erbschaftsteuer angeführt wird, sie belaste Vermögen, das aus beim Erblasser bereits versteuertem Einkommen gebildet worden sei. Dabei wird allerdings verkannt, dass es sich bei der deutschen Erbschaftsteuer gerade nicht um eine Nachlasssteuer handelt. Im Rahmen einer Erbanfallsteuer stellt sich das Problem der Doppelbelastung nur aus der Perspektive des Erben,<sup>114</sup> soweit im Erbgang übergehende stille Reserven sowohl der Erbschaftsteuer als auch später der Einkommensteuer des Erben unterworfen werden.<sup>115</sup>

Zu einer Vermischung gleichheits- und freiheitsrechtlicher Argumente kommt es hinsichtlich der ungeklärten Frage, inwieweit die Erbschaftsteuer in die Vermögenssubstanz eingreifen darf.<sup>116</sup> Eigentlich liegt dies in der Natur der Erbschaftsteuer als stichtagsbezogener, einmaliger Belastung des Vermögenserwerbs. Trotzdem wird gerade für die Besteuerung unternehmerischen Vermögens gefordert, diese müsse aus laufenden Erträgen finanziert werden können, um Eingriffe in die Unternehmenssubstanz zu ver-

---

<sup>112</sup> Hierzu (und zu Unterschieden zwischen der Markteinkommenstheorie und dem Konzept des Erwerbseinkommens) *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 68 u. § 7 Rz. 30.

<sup>113</sup> Ausf. zur Gesamtbetrachtung von Erbe und Erblasser (Stichwort: Familienvermögen) *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Diss., 2007, S. 78 ff.

<sup>114</sup> *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Diss., 2007, S. 82, hält es unter dem Gesichtspunkt des Individualsteuerprinzips sogar für unzulässig, zusätzlich auf den Erblasser abzustellen.

<sup>115</sup> Ungenügend abgemildert durch § 35b EStG, vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 15 Rz. 73.

<sup>116</sup> Hierzu *Zitzelsberger*, in FS Ritter, S. 661; *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Diss., 2011, S. 28 ff.

meiden.<sup>117</sup> Aus einem erbschaftsteuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsbegriff lässt sich dies m. E. nicht ableiten.<sup>118</sup> Richtige Bewertung vorausgesetzt, ist der Unternehmenserbe ebenso leistungsfähig wie der Erbe privater Immobilien oder privaten Kapitalvermögens, wobei in die Unternehmensbewertung im Wege des Ertragswertverfahrens die zukünftigen Erträge des Unternehmens ja durchaus eingehen.<sup>119</sup> Ein besonderer Schutz der Unternehmenssubstanz kann allenfalls eigentumsrechtlich begründet werden, was wiederum die gleichheitsrechtliche Frage nach sich zieht, warum unternehmerisches Vermögen erbschaftsteuerrechtlich schutzwürdiger sein soll als anderes Vermögen.<sup>120</sup> Hier lassen sich letztlich nur gesamtwirtschaftliche Gründe (z.B. Erhalt von Arbeitsplätzen oder familiengeführte Unternehmen) heranziehen, soweit es darum geht, den Verkauf oder die Zerschlagung des Unternehmens zu verhindern oder die Wettbewerbsfähigkeit nicht durch eine massive erbschaftsteuerrechtliche Liquiditätsbelastung zu belasten. Allerdings vermögen derart pauschale Lenkungsziele ebenfalls nicht zu überzeugen,<sup>121</sup> vielmehr müssen die einzelnen Vergünstigungen auf ihre Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit überprüft werden.

#### bb. Rechtfertigung von Vermögen- und Grundsteuer als Sollertragsteuern oder als Substanzsteuern?

Bei Vermögen- und Grundsteuer kommt man dagegen zu ganz unterschiedlichen Fragestellungen, je nachdem ob man sie als Vermögenssubstanzsteu-

---

<sup>117</sup> Insb. *W. Leisner*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 36 ff., 89 ff.; *W. Leisner*, DB 1996, 595, 599, geht von einem allgemeinen „Verbot des Verkaufszwangs“ für ererbte Wirtschaftsgüter durch Art. 14 GG aus. In diese Richtung lässt sich – allerdings beschränkt auf Unternehmensvermögen – auch BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 176, verstehen. *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Diss., 2011, S. 28 f., ordnet diese Sichtweise insb. dem wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum zu, führt allerdings nur Autoren mit juristischem Hintergrund als Beleg an.

<sup>118</sup> Ebenso *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Diss., 2007, S. 106 f.; ebenso *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Diss., 2011, S. 29.

<sup>119</sup> Vgl. §§ 199 ff. BewG.

<sup>120</sup> *Seer*, DStJG 22 (1999), 191, 212; *Bareis*, DB 1996, 1153, 1157 f.

<sup>121</sup> *Seer*, DStJG 22 (1999), 191, 210 f.

ern oder als Sollertragsteuern einordnet. Auf den ersten Blick belastet eine Steuer, deren Steuerobjekt das Gesamtvermögen (vgl. § 1 Abs. 2 VStG) bzw. der Grundbesitz ist, die Vermögenssubstanz. Das Bundesverfassungsgericht hat die Vermögensteuer dagegen als *Sollertragsteuer*<sup>122</sup> zu rechtfertigen versucht. Nur mit diesem Kunstgriff<sup>123</sup> war es überhaupt möglich, an der Vermögensteuer festzuhalten, nachdem das Gericht zuvor die These vom absoluten Schutz der Vermögenssubstanz vor Besteuerung aufgestellt hatte.<sup>124</sup>

Voraussetzung ist dann jedoch, dass Vermögenseinkünfte eine besondere Leistungsfähigkeit erzeugen, die es erlaubt, die Vermögenserträge neben der laufenden Ertragsbesteuerung einer Zusatzbelastung durch die Vermögensteuer zu unterwerfen. Dass Vermögenseinkünfte eine höhere Leistungsfähigkeit vermitteln als Arbeitseinkünfte, wird jedoch heute letztlich von niemandem mehr vertreten.<sup>125</sup> Eine nähere Befassung mit den tradierten Theorien, insb. der heute überholten *Fundustheorie*,<sup>126</sup> derzufolge Vermögen besonders sicheres Einkommen garantiert, ist schon aus zwei Gründen entbehrlich. Weder stimmen die empirischen Prämissen, noch lassen sich etwaige Vorzüge von Vermögenseinkünften in einer Weise beziffern, dass sie als Leistungs-fähigkeitsindikatoren taugen. Insbesondere die vermeintliche Sicherheit der Vermögenseinkünfte ist trügerisch.<sup>127</sup> Vermögenswerte sind signifikanten Risiken des Wertverlusts ausgesetzt. Geldvermögen ist inflationsanfällig,<sup>128</sup> die

---

<sup>122</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

<sup>123</sup> Vgl. die Kritik von Richter *Böckenförde* im Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 149 ff.

<sup>124</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 139 f.; ferner *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 60; dezidiert dagegen *Matthäus-Maier*, in FS Flick, 1997, 41, 51 f.

<sup>125</sup> In die Richtung der Fundustheorie argumentiert allerdings neuerdings *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 61, wenn er hervorhebt, dass Vermögenseinkünfte mit geringerer persönlicher Beteiligung erwirtschaftet würden als Arbeitseinkünfte.

<sup>126</sup> Markant *Kruse*, BB 1996, 717, 718; hierzu auch *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, in Mirrlees Review „Dimensions of Tax Design“, hrsg. v. Institute of Fiscal Studies, Oxford 2010, 777: Vermögen als Quelle von „status and power“. Dieser Vorteil ist indes nicht messbar und folglich als Besteuerungsgegenstand ungeeignet; allenfalls könnte auf diese Weise eine Vermögensteuer von sehr hohen Vermögen gerechtfertigt werden.

<sup>127</sup> Siehe *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, S. 132 f.

<sup>128</sup> Zum Zusammenspiel von Vermögensteuer und Inflation siehe in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 97 ff.

Verzinsung liegt vielfach noch unterhalb der Inflationsrate. Aktienvermögen unterliegt bei niedrigen Dividenden den Risiken der unternehmerischen Betätigung, und auch dem immer als besonders sicher geglaubten Grundvermögen droht in den kommenden Jahrzehnten aufgrund der demografisch bedingten Entvölkerung Deutschlands ein massiver Wertverlust.<sup>129</sup>

Wenn man daher davon ausgeht, dass die Vermögenseinkünfte keine gegenüber anderen Einkünften gesteigerte Leistungsfähigkeit vermitteln, ist für eine Sollertragsbesteuerung neben der Einkommensteuer grundsätzlich kein Raum<sup>130</sup>. Es ist bezeichnend, dass im Boxensystem der Niederlande Kapitaleinkünfte im Rahmen der Einkommensteuer – aber eben *nicht zusätzlich* – auf Sollertragsbasis ermittelt werden.<sup>131</sup> Auch historisch war Vermögen lediglich Ersatzbemessungsgrundlage, die Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Vermögenseinkünfte vermeiden sollte.<sup>132</sup> Eine Vermögensteuer auf den Kapitalstamm ist im Wesentlichen äquivalent einer laufenden Besteuerung der Kapitalerträge.<sup>133</sup>

Um das Verhältnis zwischen Einkommen- und Vermögen- bzw. Erbschaftsteuer geht es auch, wenn mit der Nachholfunktion argumentiert wird. Auf diese Weise ließen sich Minderbelastungen durch einkommensteuergesetzliche Besteuerungslücken und Steuerhinterziehung kompensieren. Hiergegen ist in der Vergangenheit zu Recht eingewandt worden,<sup>134</sup> dass Besteuerungslücken in der Einkommensteuer dort zu schließen sind und der Vollzug der Einkommensteuer sicherzustellen ist, zumal auch die Vermögensteuer erhebliches Hinterziehungspotential birgt. Die größte einkommensteuerrechtliche Besteuerungslücke, die in der Vergangenheit in der fehlenden Steuerbarkeit der Stammvermögensveränderungen im Bereich der Quelleneinkünfte lag, hat der Einkommensteuergesetzgeber durch eine Ausdehnung der Fristen in

---

<sup>129</sup> Der Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 333, geht bereits für 2008 von gegenüber 2003 gesunkenen Immobilienwerten aus.

<sup>130</sup> So schon *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 161.

<sup>131</sup> Siehe dazu oben S. 22 und Nachweise in Fn. 75.

<sup>132</sup> *Tipke*, in FS Ritter, 1997, 587, 591; *Ritter*, Ne bis in idem – ein steuerpolitischer Zwischenruf, in Freundesgabe Haas, 1996, 283, 287.

<sup>133</sup> *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, in Mirrlees Review „Dimensions of Tax Design“, hrsg. v. Institute of Fiscal Studies, Oxford 2010, 776.

<sup>134</sup> S. etwa *Tipke*, in FS Ritter, 1997, 587, 592.

§ 23 EStG und die unbefristete Erfassung von Veräußerungsgewinnen des Kapitalvermögens durch Aufnahme in § 20 Abs. 2 EStG ohnehin kontinuierlich abgebaut.

Es fragt sich allerdings, ob die Betrachtung vor dem Hintergrund der 2009 getroffenen Grundsatzentscheidung für eine niedrige Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte anders ausfallen muss.<sup>135</sup> Zwar wirkt der proportionale Abgeltungsteuersatz keineswegs für alle Kapitaleinkommensbezieher begünstigend, soweit eine Vermögensteuer erst ab hohen Freibeträgen eingreift, ist jedoch davon auszugehen, dass es sich um Steuerpflichtige handelt, deren individueller Einkommensteuer-Durchschnittssatz über 25 % liegt.

Dennoch lässt sich eine allgemeine Vermögensteuer nicht als Antwort auf die Abgeltungsteuer rechtfertigen. Denn letztlich erfährt nur ein kleiner Teil der Vermögenserträge eine echte Begünstigung durch die Abgeltungsteuer. Aktienerträge sind bereits mit Körperschaftsteuer vorbelastet und werden daher durch die Einbeziehung in die Abgeltungsteuer gegenüber anderen Einkünften nicht privilegiert.<sup>136</sup> Die Vermögenserträge des Grundvermögens unterliegen im Rahmen von § 21 EStG dem regulären progressiven Einkommensteuersatz. Für in Personenunternehmen erwirtschaftete Vermögenserträge gilt ebenfalls die reguläre Steuerprogression bzw. eine Gesamtbelastung von rd. 48 %, wenn von der Thesaurierungsrücklage des § 34a EStG mit einkommensteuerrechtlicher Nachbelastung Gebrauch gemacht wird. Damit bliebe für eine Nachbelastung durch eine Vermögensteuer im Wesentlichen nur der kleine Bereich des verzinslich angelegten Geldvermögens, wobei dann zu berücksichtigen ist, dass jedenfalls aktuell für eine Sollertragsbesteuerung angesichts Renditen, die unterhalb der inflationären Geldentwertung liegen, kaum Raum ist.<sup>137</sup>

Schließlich lässt sich die Vermögensteuer auch nicht im Sinne einer Millionärssteuer *als Zusatzbelastung hoher Einkommen* rechtfertigen. Zwar gehen hohe Vermögen regelmäßig auch mit hohen Einkommen einher.<sup>138</sup> Wenn es aber eigentlich um eine Erhöhung der Steuerbelastung hoher Einkommen geht, dann lässt sich nicht erklären, warum diese nicht auch auf Arbeitsein-

---

<sup>135</sup> In diese Richtung *Gutting/Höll*, BT-Drs. 17/7666, S. 4.

<sup>136</sup> Zur Notwendigkeit einer Gesamtbetrachtung vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rz. 506 u. § 11 Rz. 12 ff.

<sup>137</sup> Zu den Belastungswirkungen siehe in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 93 ff.

<sup>138</sup> Zur Korrelation vgl. Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 338 f.

künfte erstreckt wird.<sup>139</sup> Dann wäre eine Anhebung des Einkommensteuerspitzensatzes nicht nur der direktere, sondern auch der einzig gleichheitssatzkonforme Weg. Dies sehen SPD,<sup>140</sup> Bündnis 90/Die GRÜNEN<sup>141</sup> und die Linkspartei<sup>142</sup> auch vor, nur eben fälschlicherweise *zusätzlich* zur Einführung einer vermögensbezogenen Abgabe.

Damit wird klar, dass eine Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen als Sollertragsteuer ausscheidet.<sup>143</sup> Dies entzieht dem Vermögensteuerbe-

---

<sup>139</sup> A.A. P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 61, der die höhere Belastung von Vermögenseinkünften für „verfassungsrechtlich vertretbar“ erachtet, „weil die Vermögenseinkünfte nicht den zur Erzielung von Tätigkeitseinkünften notwendigen persönlichen Einsatz und die sich hieraus ergebende Gebundenheit und Einschränkung der individuellen Lebensgestaltungsmöglichkeiten voraussetzt.“ Interessanterweise verkehrt sich hier die über Jahrzehnte geführte Auseinandersetzung mit der Konsumsteuertheorie (hierzu ausf. J. Lang, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 110 ff.) in ihr Gegenteil, freilich ohne, dass die dieser zugrunde liegende Forderung nach intertemporaler Neutralität der Besteuerung und Berücksichtigung der Inflationsanfälligkeit von Kapitaleinkünften widerlegt wäre.

<sup>140</sup> Vgl. unter [http://www.spd.de/themen/76408/gerechte\\_gesellschaft.html](http://www.spd.de/themen/76408/gerechte_gesellschaft.html) oder [http://www.spd-fraktion.de/sites/default/files/materialien\\_fachgesprach\\_steuern\\_2011endversion.pdf](http://www.spd-fraktion.de/sites/default/files/materialien_fachgesprach_steuern_2011endversion.pdf).

<sup>141</sup> Vgl. unter <http://www.gruene.de/themen/wirtschaft-arbeit/solide-solidarisch-gruen.html> oder [http://www.gruene.de/fileadmin/user\\_upload/Dokumente/BDK\\_2011\\_Antraege/F-01\\_solide\\_solidarisch\\_gruen\\_unsere\\_haushalt.pdf](http://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/BDK_2011_Antraege/F-01_solide_solidarisch_gruen_unsere_haushalt.pdf).

<sup>142</sup> Vgl. Parteiprogramm unter [http://www.die-linke.de/fileadmin/download/dokumente/programm\\_der\\_partei\\_die\\_linke\\_erfurt2011.pdf](http://www.die-linke.de/fileadmin/download/dokumente/programm_der_partei_die_linke_erfurt2011.pdf), S. 42 oder <http://www.linksfraktion.de/themen/einkommensteuer/>.

<sup>143</sup> So auch *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121. Ausf. zu weitergehenden Rechtfertigungsversuchen einer Vermögensteuer siehe auch *Rakowski*, Can Wealth Taxes Be Justified, *Tax Law Review*, Bd. 53 (2000), 263 ff. Ein wenig beachtetes gleichheitsrechtliches Problem der Vermögensteuer liegt im Zusammenspiel mit Unterschieden hinsichtlich der lebenszeitlichen Verteilung von Einkommenserzielung und Konsum, vgl. *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, in *Mirrlees Review „Dimensions of Tax Design“*, hrsg. v. Institute of Fiscal Studies, Oxford 2010, 779. Die Vermögensteuer verschärft die intertemporalen Verzerrungen der Einkommensteuer, indem derjenige, der in relativ jungen Jahren hohes Einkommen erzielt, das er spart, um es dann sukzessive bis zum Lebensende zu konsumieren deutlich stärker belastet wird, als derjenige, dessen Einkommen kontinuierlich über die gesamte Lebenszeit verteilt ist. Freilich dürfte das Bundesverfassungsgericht, das überperiodische Effekte in der Regel ausblendet, hierin wohl keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sehen.

schluss des Bundesverfassungsgerichts – hierauf haben schon früh *Joachim Lang*<sup>144</sup> und *Peter Bareis*,<sup>145</sup> vor allem aber Richter *Ernst-Wolfgang Böckenförde* in seinem Sondervotum zum Vermögensteuerbeschluss,<sup>146</sup> hingewiesen – die Schlüssigkeit. Die ganze Argumentation des 2. Senats, und zwar auch zu Art. 14 GG (hierzu unten S. 39 f.), fußte auf der Einordnung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer. Dies ist jedoch nicht haltbar.

Wer die Grenzen der Sollertragsbetrachtung sieht, argumentiert häufig, Vermögensteuern seien keine Leistungsfähigkeitsteuern, sondern Lenkungssteuern, die lediglich Redistributionsziele verfolgen.<sup>147</sup> M.E. ist auch dies schief, weil es unterstellt, die Vermögenssubstanz vermittele keine steuerliche Leistungsfähigkeit. Dem liegt die richtige Feststellung zugrunde, dass Steuern, die dauerhaft auf die Vermögenssubstanz zugreifen, zur Vernichtung der Steuerquelle führen.<sup>148</sup> Dies ist allerdings keine gleichheitsrechtliche, sondern eine freiheitsrechtliche Argumentation, und schließt nicht aus, dass auch Vermögen steuerliche Leistungsfähigkeit vermittelt. *Dieter Birk* hat dies auf der 23. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zutreffend herausgestellt<sup>149</sup> und daraus auch gefolgert, dass Vermögensteuern *gleichheitsrechtlich* zunächst bezogen auf den Leistungsfähigkeitsindikator Vermögen zu rechtfertigen sind. Das hat ihm den Ruf eines Vermögensteuerapologeten eingetragen, was allerdings daran liegt, dass nicht sauber genug getrennt wird, zwischen der Frage, ob Vermögen ein tauglicher Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist und der Frage der Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen. Als Anknüpfungspunkt staatlicher Geldleistungsforderungen ist Vermögen in der Tat geeignet. Mit dem Vermögens-

---

<sup>144</sup> *J. Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 101 u. 222.

<sup>145</sup> *Bareis*, DB 1996, 1153, 1154 ff.

<sup>146</sup> *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 161 ff.

<sup>147</sup> Dazu ausf. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 931 ff.

<sup>148</sup> *J. Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 101: „schrittweise Konfiskation“.

<sup>149</sup> Zutreffend *Birk*, DStJG 22 (1999), 7, 15; krit. *Pelka*, DStJG 22 (1999), 63.

bestand lassen sich Steuern zahlen. Auch der Vermögensbestand vermittelt steuerliche Leistungsfähigkeit.<sup>150</sup>

Dem steht nicht entgegen, dass das ertraglose Sachvermögen keine Liquidität abwirft.<sup>151</sup> Richtige Bewertung vorausgesetzt, kann es durch Beleihung und Veräußerung zu Geld gemacht werden, das dann zur Steuerzahlung zur Verfügung steht. Dass damit ein massiver Zwang auf das Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst wird, ist wiederum ein freiheitsrechtlicher, kein gleichheitsrechtlicher Aspekt. Es ändert aber nichts daran, dass, will man die Vermögensleistungsfähigkeit erfassen, im Fall der Veräußerung der gesamte Veräußerungserlös und nicht nur der Veräußerungsgewinn theoretisch als Steuergegenstand herangezogen werden kann.

Die Vermögensteuer bleibt, auch wenn man den Sollertragsteuergedanken verwirft, Fiskalzwecksteuer. Dass sie daneben auch Lenkungszwecke einer Korrektur der Vermögensverteilung innerhalb der Bevölkerung verfolgt, steht dem nicht entgegen. Sie muss aber nicht allein mit dem Lenkungszweck gerechtfertigt werden. Dieser war im Übrigen – jedenfalls in der Vergangenheit – schon angesichts des relativ geringen Aufkommens aus der bis 1996 erhobenen Vermögensteuer nicht tragfähig.<sup>152</sup> Eine besondere Eignung der Vermögensteuer zur Umverteilung ist zu verneinen. Einkommen- und vor allem Erbschaftsteuer<sup>153</sup> haben bessere Umverteilungseigenschaften als die Vermögensteuer.

#### **d. Vereinbarkeit einer Besteuerung von Vermögen mit Art. 14 Abs. 1 GG**

Die verfassungsrechtliche Brisanz von Vermögensteuern liegt – sieht man von der Binnengestaltung im Hinblick auf das Problem einer gleichheitsgerechten Bewertung ab – nicht in Art. 3 Abs. 1 GG, sondern in den Freiheits-

---

<sup>150</sup> Dies war auch die Konzeption des Vermögensteuergesetzgebers vgl. Gesetzesbegründung des Vermögensteuerreformgesetzes vom 17.4.1974, BT-Drs. VI/3418, S. 51. So durchaus auch *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 60, der gleichwohl an der Rechtfertigung als Sollertragsteuer festhalten will.

<sup>151</sup> So *Pelka*, DStJG 22 (1999), 63.

<sup>152</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 135; *Birk*, DStJG 22 (1996), 7, 14.

<sup>153</sup> *Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Diss., Zürich, 1977, S. 217 ff.

rechten und auch dort nicht in dem vom Bundesverfassungsgericht bemühten Halbteilungsgrundsatz, sondern in der Frage, inwieweit Art. 14 GG den steuerlichen Zugriff auf die Vermögenssubstanz erlaubt. Die Freiheitsrechte sind damit nicht nur Maßstab der Ausgestaltung von Vermögensteuern (etwa was ihre Höhe angeht), sondern auch ihrer primären Rechtfertigung.

#### aa. Allgemeine Vermögensteuer

Substanzsteuern unterliegen fundamentalen eigentumsrechtlichen Bedenken. Der Vermögensteuerbeschluss enthält nicht nur die ihn berühmt machenden Aussagen zur eigentumsrechtlichen Belastungsobergrenze für die Besteuerung von Vermögenserträgen, sondern auch zum Schutz des Vermögensstamms:

„Die Zuordnung der vermögenswerten Rechtsposition zum Eigentümer und die Substanz des Eigentums müssen gewahrt bleiben. [...] Die Vermögensteuer darf nur so bemessen werden, dass sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt lässt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann. Andernfalls führte eine Vermögensbesteuerung im Ergebnis zu einer schrittweisen Konfiskation, die den Steuerpflichtigen dadurch übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würde.“<sup>154</sup>

Damit geht das Gericht grundsätzlich von einem absoluten Schutz des Vermögensstamms vor Besteuerung aus. Diese Aussage verdient Zustimmung.<sup>155</sup> Allerdings muss diese These näher begründet werden. Die bloße Behauptung, Steuern dürften nicht zur Konfiskation führen, ist nicht mehr als eine Floskel.

Dass Steuergesetze als Inhalts- und Schrankenbestimmungen in die Eigentumsfreiheit eingreifen, gehört mittlerweile in Rechtsprechung und Litera-

---

<sup>154</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

<sup>155</sup> Ebenso *Rüfner*, Probleme des Lastenausgleichs aus juristischer Sicht, in *Erker* (Hrsg.), Rechnung für Hitlers Krieg, 2004, 19, 23; *W. Leisner*, Eigentum, in HStR VI (1989), § 149 Rz. 129; a.A. *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 154 ff.

tur zum Allgemeingut.<sup>156</sup> Beim Konfiskationsverbot<sup>157</sup> geht es jedoch um die Frage, ob der Steuerzugriff in eine Enteignung umschlagen kann. Auch eine Vermögenssubstanzbesteuerung führt jedoch formal nicht zu einer Enteignung, weil sie nicht dazu zwingt, einen bestimmten Vermögensgegenstand an den Staat zu übertragen,<sup>158</sup> sondern die Konkretisierungsbefugnis immer dem Bürger überlässt. Sie bleibt damit Inhalts- und Schrankenbestimmung im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG.<sup>159</sup> Die konfiskatorische Besteuerung ist aber der Enteignung wirkungsgleich. Aus dem Umstand, dass sie naturgemäß nicht gegen Entschädigung oder Ausgleichszahlung erfolgen kann, ließe sich folgern, dass der steuerliche Zugriff auf die Vermögenssubstanz damit schlechterdings verfassungswidrig ist. Dies wäre zu weitgehend. Auch Art. 14 Abs. 3 Satz 2 GG fordert für Art und Ausmaß der Entschädigung nicht zwingend einen Wertersatz,<sup>160</sup> sondern lediglich einen gerechten Ausgleich zwischen dem Interesse der Allgemeinheit und den Interessen der Beteiligten. Dieser kann entfallen, wenn absolut außergewöhnliche Umstände ein entschädigungsloses Solidaropfer notwendig machen, weil andernfalls der Erhalt des Staates nicht gewährleistet wäre.<sup>161</sup> Es bedarf eines Ausnah-

---

<sup>156</sup> Siehe etwa BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 79; BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 112; *P. Kirchhof*, AöR 128 (2008), 1, 11; *Seer*, FR 1999, 1280, 1282 ff.; *Hey*, StbJb. 2007/08, S. 19, 26 ff.; *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 190.

<sup>157</sup> Konfiskation bezeichnet die entschädigungslose *Enteignung*.

<sup>158</sup> Entziehung „konkreter“ subjektiver Eigentumspositionen vgl. z.B. *R. Wendt*, in *M. Sachs* (Hrsg.), GG, 6. Aufl. 2011, Art. 14 Rz. 148.

<sup>159</sup> *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 153 verneint aus diesem Grund – auf der Grundlage der mittlerweile allerdings als überholt einzuordnenden These, Vermögen sei eigentumsrechtlich nicht geschützt – sogar insgesamt einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG.

<sup>160</sup> BVerfG v. 18.12.1968 – 1 BvR 638/64, BVerfGE 24, 367, 421; *Wendt*, in *M. Sachs* (Hrsg.), GG, 5. Aufl. 2009, Art. 14 Rz. 169; *Kimminich*, Bonner Kommentar, Art. 14 Rz. 298; a.A. *Depenheuer*, in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 445 f.

<sup>161</sup> In diese Richtung auch BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138, wonach der Zugriff auf die Vermögenssubstanz „unter besonderen Voraussetzungen, etwa in staatlichen Ausnahmelagen“, erlaubt sei (mit Hinweis auf Reichsnotopfer und Lastenausgleich); *Rüfner*, Probleme des Lastenausgleichs aus juristischer Sicht, in *Erker* (Hrsg.), Rechnung für Hitlers Krieg, 2004, 19, 23; *Rüfner*, DVBl. 1970, 881, 885; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 63. Hierzu allgemein auch *Harms*, Verfassungsrecht in Umbruchsituationen, Diss., 1999, S. 127 ff. und S. 217 ff. (Eigentumsgarantie im Umbruch).

mezustandes, um in so grundlegender Weise in die Eigentumsverhältnisse der Bürger einzugreifen. Der Substanzeingriff durch eine laufende, unbefristete allgemeine Vermögensteuer lässt sich damit per se eigentumsrechtlich nicht rechtfertigen, weil es an dem notwendigen Bezug zur Überwindung eines Ausnahmestandes fehlt. Diesen Bezug könnten allein einmalige Maßnahmen, wie sie in Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG vorgesehen sind, aufweisen. Und auch dann ist noch auf eine möglichst schonende Ausgestaltung des steuerlichen Vermögenszugriffs zu achten. Immerhin wurde auch der Lastenausgleich zur Bewältigung der Folgen des 2. Weltkriegs über Jahrzehnte gestreckt<sup>162</sup> erhoben. Hierdurch wird der Vermögenssubstanzeingriff nicht zu einer Sollertragsteuer. Es handelt sich um zwei unterschiedliche Kategorien. Die Streckung führt lediglich zu einer Abmilderung des durch den Ausnahmestand gerechtfertigten Substanzeingriffs.

In Normallage darf der Staat dagegen nicht auf den Vermögensstamm als Steuergegenstand zugreifen. Auch das Lenkungsziel, über die Vermögensteuer Umverteilung zu organisieren, kann den besonderen Schutz des Vermögensstamms durch Art. 14 Abs. 1 GG nicht überwinden, solange es nicht durch die Ungleichverteilung von Vermögen zu sozialen Spannungen kommt, die ein friedliches Zusammenleben ernsthaft gefährden.

#### bb. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die eigentumsrechtliche Beurteilung der Erbschaftsteuer unterscheidet sich von der Vermögensteuer insofern, als sie zwar grundsätzlich auch aus der Vermögenssubstanz gezahlt werden muss, die Rechtfertigung aber am Leistungsfähigkeitszuwachs des Erben ansetzt. Die in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG ebenfalls enthaltene Garantie des Erbrechts hindert die Erhebung einer Erbschaftsteuer nicht,<sup>163</sup> da auch die Erbrechtsgarantie dem Vorbehalt von Inhalts- und Schrankenbestimmungen unterliegt. Sie wirkt allerdings sowohl aus der Perspektive des Erben als auch des Erblassers<sup>164</sup> begrenzend. So wären extrem hohe Erbschaftsteuersätze mit dem Ziel, durch weitgehende Entziehung des Vermögens im Erbgang gleiche Startchancen herzustellen, mit

---

<sup>162</sup> Vgl. *Horowski*, Vermögensabgabe bis 1979, 1964: Was vom Lastenausgleich noch gilt.

<sup>163</sup> *Axer*, in *Epping/Hillgruber*, GG, Kommentar, 2009, Art. 14 Rz. 162.

<sup>164</sup> Erbrechtsgarantie als Schutz des gesamten Erbvorgangs sowohl aus Sicht des Erben als auch des Erblassers vgl. *R. Wendt*, in *M. Sachs* (Hrsg.), GG, 6. Aufl. 2011, Art. 14 Rz. 194.

der Garantie des Eigentums, insbesondere aber des Erbrechts schlechterdings unvereinbar, weil sie der Bildung von Vermögen aus Sicht des Erblassers den Sinn entziehen würden.<sup>165</sup>

#### **4. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung von Vermögensteuern**

Teilt man die These, dass Art. 14 Abs. 1 GG einem Zugriff auf das Vermögen außer in Ausnahmesituationen wie Krieg und sonstigen Katastrophenfällen entgegensteht, nicht, sondern erachtet man Vermögensteuern grundsätzlich für zulässig, müssen für die inhaltliche Ausgestaltung gleichwohl weitergehende verfassungsrechtliche Restriktionen beachtet werden. Dabei hängen auch die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung von Vermögensteuern davon ab, ob man sie als Substanz- oder Sollertragsteuern begrift.<sup>166</sup> Dass Letzteres mit erheblichen Wertungswidersprüchen verbunden ist, ist bereits dargelegt worden.<sup>167</sup> Trotzdem soll im Folgenden auch untersucht werden, welche Konsequenzen sich bei folgerichtiger Umsetzung des Sollertragsteuergedankens ergäben.

##### **a. Gleichheitsgerechte Vermögensbesteuerung**

###### **aa. Anforderungen an das Steuerobjekt**

Als Erstes stellt sich die Frage nach dem Steuergegenstand. Es geht darum, welches Vermögen zur Besteuerung herangezogen werden soll.

Geht man von einem Eingriff in die *Vermögenssubstanz* aus, käme es auf den Substanzwert an. Hierbei wäre es grundsätzlich unerheblich, ob das Vermögen laufende Erträge abwirft. Im Hinblick auf die Notwendigkeit der Liquiditätsbeschaffung wäre eine Voraussetzung der Steuerbarkeit allein die Veräußerbarkeit.

Bei einem Verständnis als Sollertragsteuer müsste dagegen anhand des *Maßstabs der Ertragsfähigkeit* entschieden werden. Vermögen müsste gemessen

---

<sup>165</sup> *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Kommentar, Einf. Rz. 38 (2009); *Axer*, in *Epping/Hillgruber*, GG, Kommentar, 2009, Art. 14 Rz. 162.

<sup>166</sup> *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 153.

<sup>167</sup> Siehe oben S. 33 ff.

an seiner Ertragsfähigkeit gleich behandelt werden.<sup>168</sup> Gleich ertragsfähige Vermögensgegenstände wären gleich zu belasten, Vermögensgegenstände geringerer Ertragskraft müssten entsprechend niedriger belastet werden.

Bei Rechtfertigung als Sollertragsteuer müssten daher zwingend Gegenstände des privaten Gebrauchsvermögens,<sup>169</sup> aber auch Schmuck, Edelmetall, Kunstsammlungen<sup>170</sup> etc., vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden, da diese keine Erträge abwerfen. Zwar ist der Gesetzgeber zur Typisierung berechtigt<sup>171</sup> und muss bei der Bestimmung der vermögensteuerpflichtigen Gegenstände nicht in jedem Einzelfall sicherstellen, dass auch tatsächlich Erträge erwirtschaftet werden. Er dürfte jedoch Vermögen, mit dem typischerweise keine laufenden Erträge erwirtschaftet werden, nicht miteinbeziehen. Nicht zuzustimmen ist der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts im Vermögensteuerbeschluss, der Gesetzgeber dürfe „diese Ertragerwartung typisierend auf das Gesamtvermögen beziehen, mag dieses auch in einzelnen Wirtschaftsgütern nach der konkreten Anlageentscheidung des Eigentümers keine Erträge erbringen.“<sup>172</sup> Eine derartige Gesamtbetrachtung widerspricht der Konzeption einer Bemessungsgrundlage, die sich

---

<sup>168</sup> *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Diss., 2005, S. 215, folgert hieraus die Anknüpfung an Ertragswerte statt an Verkehrswerte.

<sup>169</sup> *J. Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 101; *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 50; *Wittmann*, BB 1995, 1933, 1934.

<sup>170</sup> So zutreffend *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Diss., 2005, S. 217 f. Hierfür sprechen auch Vereinfachungsgründe, wie die Schwierigkeiten der Abgrenzung zum Hausrat (Gebrauchsvermögen) sowie der Bewertung belegen, siehe sehr instruktiv zur Schweizer Vermögensteuer *Duss*, Der Schweizer Treuhänder, 2012, 772 f.

<sup>171</sup> Vgl. BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 f. m.w.N. (Existenzminimum); BVerfG v. 30.5.1990 – 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126, 151 f.; BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 359 m.w.N. (Lohnsteuerkarte); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6 (Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 (Zulage Ost); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 127 (Alterseinkünfte III); und zur Erbschaftsteuer aktuell BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 56.

<sup>172</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140.

aus einzelnen Wirtschaftsgütern zusammensetzt, die auch einzeln zu bewerten sind.<sup>173</sup>

Anhand des Maßstabs der Ertragsfähigkeit wäre nicht nur das ertraglose Vermögen auszunehmen, vielmehr wäre wohl auch zu fordern, dass Vermögensklassen mit sehr unterschiedlichen Ertragserwartungen unterschiedlich behandelt werden, wobei fraglich ist, ob sich die durchschnittliche Rendite von Immobilien, Geld- oder Betriebsvermögen auch nur annähernd realitätsgerecht typisieren lässt.

#### bb. Anforderungen an die Vermögensbewertung

Von besonderer Bedeutung ist ferner das Erfordernis realitätsgerechter Bewertung.<sup>174</sup> Geht man von einer Belastung der Vermögenssubstanz aus, muss der durch Veräußerung realisierbare Substanzwert, d.h. der Verkehrswert, ermittelt werden. Richtiger Maßstab einer Sollertragsteuer wäre demgegenüber der Ertragswert.<sup>175</sup> Im Hinblick darauf, dass auch der Verkehrswert maßgeblich anhand der zukünftigen Erträge eines Vermögensgegenstandes ermittelt wird, hat das Bundesverfassungsgericht jedoch nicht nur für die Erbschaftsteuer,<sup>176</sup> sondern auch für die Vermögensteuer<sup>177</sup> eine Anknüpfung an den Verkehrswert (gemeinen Wert) als zulässig erachtet. Dies muss auch

---

<sup>173</sup> § 1 Abs. 3 VStG spricht zwar von der Steuerpflicht des „Gesamtvermögens“, diese setzt sich aber zusammen aus den einzeln zu bewertenden Wirtschaftsgütern, vgl. *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl. 1995, § 114 BewG Rz. 3.

<sup>174</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 136; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33.

<sup>175</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140 u. 143.

<sup>176</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33 f.

<sup>177</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140: „Die Ermittlung der Sollerträge setzt grundsätzlich am Tatbestand der Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes an, mag aber auch an dessen Verkehrswert anknüpfen, sofern die im Steuersatz 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.“

für die Grundsteuer als besonderer Vermögensteuer auf das Grundvermögen gelten.

Zur Ermittlung des Verkehrswertes bedarf es im Rahmen laufender Vermögensteuern eines Verfahrens zur regelmäßigen Neubewertung,<sup>178</sup> um der Besteuerung realitätsgerechte Werte zugrunde legen zu können. Das Gebot realitätsgerechter Bewertung bezieht sich nicht nur auf die Relation unterschiedlicher Vermögensarten zueinander, z.B. auf das Verhältnis von Sach- und Kapitalvermögen, sondern zwingt auch innerhalb einer Vermögensklasse zu einer gleichmäßigen Bewertung.<sup>179</sup> Hieraus folgt der Reformbedarf in der Grundsteuer, weil die Einheitsbewertung zwar tendenziell zu einer Unterbewertung sämtlicher Grundstücke führt, der Abstand zum Verkehrswert aber stark variiert und es somit zu erheblichen Bewertungsunterschieden zwischen den Grundstücken kommt.<sup>180</sup>

Die Vorgabe einer am Verkehrswert orientierten Bewertung begründet Zweifel, ob eine gleichheitssatzkonforme Ausgestaltung laufender Vermögensteuern überhaupt möglich ist. Namhafte Autoren halten eine zeitnahe Bewertung ruhenden Vermögens zu Verkehrswerten für schlichtweg undurchführbar.<sup>181</sup> Selbst wenn Vergleichswerte existieren, steht die Heterogenität des Vermögens<sup>182</sup> der Übertragbarkeit auf nicht kürzlich gehandelte Vermögensgegenstände entgegen.

Wenn man eine von Markttransaktionen unabhängige Bewertung nicht für generell unmöglich hält, schlägt sich das Erfordernis realitätsgerechter Bewertung in dem hierfür erforderlichen Verwaltungsaufwand nieder, was die

---

<sup>178</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 144.

<sup>179</sup> *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 4.

<sup>180</sup> BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897, 899 ff.

<sup>181</sup> *Tipke*, in FS Ritter, 1997, 587, 591; *Maiterth/Sureth*, StuB 2005, 70 ff.

<sup>182</sup> Besonders heterogen ist Betriebsvermögen. Aber auch bebaute Grundstücke können sich aufgrund von Ausstattung und Zustand der aufstehenden Gebäude selbst in sehr eng umgrenzten Gebieten extrem unterscheiden. Eine Bewertung anhand von Kaufpreissammlungen mag in sehr homogenen Wohnsiedlungen relativ gut funktionieren. Dies erklärt, warum die Einschätzung des Vergleichswertverfahrens in den Niederlanden günstiger ausfällt als in Deutschland (so *Meussen*, im Rahmen des 41. Berliner Steuergesprächs zur Grundsteuer am 14.11.2011).

Effizienz der Besteuerung ruhenden Vermögens infrage stellt.<sup>183</sup> Es stellt sich die Frage nach der Zweck-Mittel-Relation. Der Eingriff in die Grundrechte lässt sich jedenfalls im Hinblick auf eine fiskalische Zielsetzung dann nicht mehr rechtfertigen, wenn die Steuereinnahmen zu einem Großteil durch die Kosten der Erhebung der Vermögenssteuer aufgezehrt werden.<sup>184</sup> Dies wiederum hat erhebliche Auswirkungen auf den Zuschnitt der Vermögen- aber auch der Erbschaftsteuer. Indem Vermögen- und Erbschaftsteuer auf eine relativ geringe Anzahl größerer Vermögen beschränkt werden – die sich aber, das sei nur nebenbei bemerkt, durch legale Steuergestaltung der Belastung besonders gut entziehen können – will man den Bewertungsaufwand reduzieren.<sup>185</sup> Damit sind die hohen persönlichen und sachlichen Freibeträge nicht nur Ausfluss familien- und wirtschaftspolitischer Lenkungsentscheidungen, sondern systemimmanent, wenn man die verfassungsrechtlichen Anforderungen realitätsgerechter Werte mit dem ebenfalls verfassungsrechtlich fundierten Effizienzpostulat<sup>186</sup> verbindet. Einerseits sind damit Begünstigungsungleichheit und die sich hieraus ergebenden verfassungsrechtlichen Bedenken bereits in der Vermögensbesteuerung angelegt. Andererseits muss sich auch die eingängige Forderung nach breiten Bemessungsgrundlagen bei niedrigen Steuersätzen<sup>187</sup> dem Effizienzproblem stellen, weil der Verwaltungsaufwand im Verhältnis zum erzielbaren Steueraufkommen stark steigen würde.

Selbst bei einer drastischen Reduktion der Anzahl der Steuerfälle durch hohe Freibeträge – die aktuellen Entwürfe gehen von 150.000 bis 300.000 Steuer-

---

<sup>183</sup> *Meyding*, DStR 1992, 1113, 1116, gibt die Verwaltungskosten der Vermögenssteuer mit ca. 32 % des Steueraufkommens an, und zwar noch auf der Grundlage der Einheitsbewertung, die jedoch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zeitnahe realitätsgerechte Bewertung nicht gerecht wird.

<sup>184</sup> Ausreichend ist allerdings, wenn der Umverteilungszweck in den Vordergrund gestellt würde, sodass die Einnahmeerzielung Nebenzweck ist, vgl. § 3 Abs. 1 AO.

<sup>185</sup> Vgl. Begründung zu § 9 Abs. 1 des Entwurfs eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 19.

<sup>186</sup> *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, Habil., 1983, S. 102 ff.

<sup>187</sup> Z.B. *Hey*, JZ 2007, 564, 571; *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Diss., 2011, S. 261 ff.; *Wiss. Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 37 ff.; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 15 Rz. 6 a.E.

pflichtigen aus<sup>188</sup> – steht *ein gutachterliches Einzelbewertungsverfahren* als Regelverfahren außer Verhältnis zum Ertrag. Schließlich bleibt es auch bei der Beschränkung auf Großvermögen bei der Notwendigkeit der Bewertung einer Unzahl einzelner Wirtschaftsgüter. Wertgutachten können allenfalls im Einzelfall als Korrektiv der Ergebnisse standardisierter Verfahren zur Anwendung kommen.

Die alternative Anwendung standardisierter Verfahren liegt grundsätzlich in der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers. Steuergesetze betreffen Massenvorgänge, sodass der Gesetzgeber sich vereinfachender Regelungen bedienen muss, um den Gesamtvollzug sicherzustellen. Allerdings weisen *Maiterth* und *Houben* erhebliche Schwächen der verschiedenen standardisierten Bewertungsverfahren nach.<sup>189</sup> Letztlich ist keines der derzeit zur Anwendung kommenden Verfahren in der Lage, auch nur einigermaßen treffsicher Verkehrswerte zu ermitteln.

Damit ist die Frage nach der Reichweite der Typisierungskompetenz aufgeworfen, nach Art und Ausmaß verfassungsrechtlich (noch) tolerabler Abweichungen vom Verkehrswert. Dass die Forderung, der Besteuerung den Verkehrswert zugrunde zu legen, nur mit Abstrichen verwirklicht werden kann, hat auch das Bundesverfassungsgericht erkannt und im zweiten Erbschaftsteuerbeschluss einen „Annäherungswert“ an den gemeinen Wert genügen lassen.<sup>190</sup> Ausreichend sei, wenn sich der Steuerwert innerhalb eines Korridors vertretbarer Verkehrswerte befindet. Im Rahmen der Grundstücksbewertung hält das Gericht Abweichungen von 20 % nach oben und nach unten für noch tolerabel.<sup>191</sup> Allerdings weisen *Maiterth* und *Houben* in dieser Schrift nach, dass sich auch diese Forderung unabhängig von dem zur Anwendung gebrachten Verfahren nicht erfüllen lässt.<sup>192</sup> In der Mehrzahl der betrachteten Grundstücksbewertungen kommt es zu zum Teil deutlich höheren Abwei-

---

<sup>188</sup> *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 (2012), S. 6: 143.000 Steuerpflichtige; Grüne Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 11: 330.000 Steuerpflichtige.

<sup>189</sup> Siehe in dieser Schrift S. 129 ff.

<sup>190</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 36.

<sup>191</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 46.

<sup>192</sup> Siehe in dieser Schrift S. 134.

chungen. Es handelt sich also nicht um zu vernachlässigende Einzelfälle.<sup>193</sup> Noch schwerer erfüllbar ist die Forderung, es dürfe nicht zu „uneinheitlichen Abweichungen“<sup>194</sup> zwischen Steuerwert und Verkehrswert kommen. Sie ist auch nicht konsistent mit der Aussage, dass Über- und Unterbewertungen in Höhe von 20 % um den Verkehrswert herum von der verfassungsrechtlichen Typisierungskompetenz des Gesetzgebers gedeckt sind. Wie *Maiterth* und *Houben* belegen, kommt es nicht zu einer systematischen Über- oder Unterbewertung über sämtliche Grundstücksarten. Es lassen sich allenfalls Tendenzaussagen dergestalt treffen, dass höherwertige Mietwohngrundstücke in der Regel im Ertragswertverfahren unterbewertet werden<sup>195</sup> oder dass das Vergleichswertverfahren für Ein- und Zweifamilienhäuser zu leicht über dem Verkehrswert liegenden Steuerwerten führt.<sup>196</sup> Insgesamt betrachtet ist die Streuung aber willkürlich, was es gleichsam unmöglich macht, sie durch zusätzliche gesetzliche Differenzierungen zu reduzieren.

Wenn das Bundesverfassungsgericht in den Beschlüssen aus 1995 und 2006 eine tatsächlich unerfüllbare Anforderung an die Realitätsgerechtigkeit der Bewertung aufgestellt haben sollte, würde dies das Aus jedweder Vermögensbesteuerung bedeuten.<sup>197</sup> Ob das Verfassungsgericht im zweiten Erbschaftsteuerbeschluss aus dem Jahr 2006 tatsächlich eine Festlegung dergestalt treffen wollte, dass die Erbschaftsteuer verfassungswidrig ist, sobald Werte zugrunde gelegt werden, die stärker als 20 % nach oben oder unten vom Verkehrswert abweichen, und ob diese Aussage ohne Weiteres auf sämtliche vermögensbezogene Steuern zu übertragen ist, muss jedoch bezweifelt werden. Primär richtet sich das Gericht gegen „strukturell ungeeignete“<sup>198</sup> Methoden, gegen extreme Unterbewertungen (von unter 50 % des Verkehrswertes) und große Streubreiten. Auch dürften die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an die Schwankungsbreite in Relation zur Höhe der Belastung stehen. Je intensiver der Eingriff, desto höhere Anforderungen

---

<sup>193</sup> Soweit Typisierungen nur im Einzelfall zu nicht hinnehmbaren Härten führen, wäre mit einer Härtefallklausel, die es erlaubt, das im standardisierten Verfahren gewonnene Bewertungsergebnis zu widerlegen (vgl. § 198 BewG), den verfassungsrechtlichen Anforderungen Genüge geleistet, vgl. etwa BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvL 117/73, BVerfGE 48, 102, 116.

<sup>194</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 42.

<sup>195</sup> *Maiterth/Houben*, in dieser Schrift, S. 139.

<sup>196</sup> *Maiterth/Houben*, in dieser Schrift, S. 142 f.

<sup>197</sup> In diese Richtung *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 62.

<sup>198</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 47.

sind an das Bewertungsgleichmaß zu stellen.<sup>199</sup> Deshalb wird man für eine laufende Vermögensteuer, auch wenn sie „nur“ 1 % betragen sollte, höhere Anforderungen an die Treffsicherheit des Bewertungsverfahrens stellen müssen als für die deutlich niedrigere Belastung mit Grundsteuer.<sup>200</sup> Auch in der Erbschaftsteuer ist angesichts der Höhe der Belastung ein strengerer Maßstab anzulegen, zumal bei einer einmaligen Bewertung auch unter Effizienzgesichtspunkten ein höherer Bewertungsaufwand getrieben werden kann. Dies würde erst recht für eine einmalige Vermögensabgabe in signifikanter Höhe gelten.

#### cc. Anforderungen an Freibeträge/Verschonungsregeln

##### (1) Verwirklichung von Vereinfachungszwecken

Auch wenn hohe Freibeträge dazu beitragen, die Zahl der Bewertungsfälle zu reduzieren, sind Vermögen- und Erbschaftsteuern mit großzügigen Verschonungsregeln im Hinblick auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – unabhängig davon, ob man diese in der Vermögenssubstanz oder im Sollertrag verkörpert sieht – der Notwendigkeit der Rechtfertigung ausgesetzt. Denn weder sind kleinere Vermögen per se ertraglos noch lassen sie sich – sieht man einmal vom existenznotwendigen Gebrauchsvermögen ab – nicht zu Geld machen.

Der Vereinfachungszweck der Vermeidung des Bewertungsaufwands ist zur Rechtfertigung nur bedingt tragfähig, weil er letztlich keine exakte Grenzziehung erlaubt. Allenfalls eine echte Bagatellgrenze wird man hierauf stützen können. Aber ob der Freibetrag bei 500.000 €, 1 Mio. oder 5 Mio. € liegt, ist letztlich willkürlich. Je höher der Freibetrag, desto weniger Steuerfälle entstehen, aber ab welchem Betrag Bewertungsaufwand und Steuerertrag in ein angemessenes Verhältnis kommen, ist nicht objektiv begründbar. Gleichzeitig wird, je höher die Freibeträge und umso weniger Steuerfälle tatsächlich erfasst werden, der Charakter der Steuer als Gemeinlast infrage gestellt.

---

<sup>199</sup> In diese Richtung BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, 246 ff., wo das Gericht – wohl im Hinblick auf die verhältnismäßig geringe Belastungswirkung von § 8b Abs. 5 KStG – äußerst großzügig mit der Typisierung des Gesetzgebers umgegangen ist.

<sup>200</sup> Zum Zusammenhang zwischen Belastungshöhe und Genauigkeit der Wertermittlung BFH v. 2.2.2005 – II R 36/03, BStBl. II 2005, 428, 429; zustimmend *Eisele*, *Der Gemeindehaushalt* 2009, 206, 207.

## (2) Verwirklichung von Umverteilungszwecken

Eher lassen sich hohe Freibeträge im Hinblick auf den Umverteilungszweck rechtfertigen,<sup>201</sup> da der Gesetzgeber in der Definition des Umverteilungszieles verhältnismäßig frei ist. Umverteilung ist, freilich nur unter Beachtung der sich aus der Garantie privaten Eigentums in Art. 14 Abs. 1 GG ergebenden freiheitlichen Grundwertung, ein legitimes Regelungsziel.<sup>202</sup> Wenn es das gesetzgeberische Anliegen ist, vor allem große Vermögen zu nivellieren, lassen sich auch hohe Freibeträge rechtfertigen. Allerdings stellt sich dann die Frage nach der Eignung.<sup>203</sup> Denn solange der Steuersatz gering ist, bleibt auch die Umverteilungswirkung gering. Sollen vermögensbezogene Abgaben tatsächlich einen Beitrag dazu leisten, die „Schere zwischen Arm und Reich nicht (noch) weiter aufklaffen zu lassen“,<sup>204</sup> bedürfte es hoher Steuersätze auf Großvermögen, um deren Anstieg zu verhindern oder doch spürbar zu verlangsamen. Eine auf Großvermögen konzentrierte weitgehende Wegbesteuerung von Vermögenszuwächsen wäre jedoch – wie bereits dargelegt<sup>205</sup> – eigentumsrechtlich unzulässig, solange es nicht gilt, eine ernstliche Gefährdung des sozialen Friedens zu verhindern.<sup>206</sup> Damit ist das Umverteilungsziel mittels der Vermögensteuer in rechtlich zulässiger Weise gar nicht erreichbar. Geeigneter erscheint hier ohnehin die Erbschaftsteuer.<sup>207</sup>

---

<sup>201</sup> *Tipke*, in FS Ritter, 1997, 587, 593; in dieselbe Richtung *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 934, der „wenn die Vermögensdisparität so groß würde, dass der soziale Friede ernstlich gefährdet würde, die Möglichkeit [sieht], Großvermögen aus sozialstaatlichen Gründen sonderzubelasten.“

<sup>202</sup> Grundsätzlich bejaht etwa *von Birk*, DStJG Bd. 22 (1999), 7, 14.

<sup>203</sup> In der konkreten Ausgestaltung der bis 1996 erhobenen Vermögensteuer verneint *von Birk*, DStJG Bd. 22 (1999), 7, 14; generell verneint *Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Diss., Zürich, 1977, S. 210 ff., die Eignung der Vermögensteuer zur Verwirklichung von Umverteilung aufgrund der im Hinblick auf die einfache Überwälzbarkeit ungesicherten Inzidenz.

<sup>204</sup> Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 11 f.

<sup>205</sup> Siehe oben S. 40 ff.

<sup>206</sup> Vgl. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 934, der „wenn die Vermögensdisparität so groß würde, dass der soziale Friede ernstlich gefährdet würde, die Möglichkeit [sieht], Großvermögen aus sozialstaatlichen Gründen sonderzubelasten.“

<sup>207</sup> *Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Diss., Zürich, 1977, S. 217.

### (3) Schutz des persönlichen Gebrauchs- und Altersvorsorgevermögens

Das Bundesverfassungsgericht begründet die persönlichen Freibeträge primär freiheitsrechtlich mit der Notwendigkeit einer Verschonung des persönlichen Lebensführungsvermögens, das es mit dem Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses bemessen wissen will. Diese Aussage findet sich sowohl im Vermögensteuerbeschluss<sup>208</sup> als auch im Erbschaftsteuerbeschluss.<sup>209</sup> Die Lebensstandardwahrung der Hinterbliebenen aus der Kernfamilie lässt sich mit Art. 6 Abs. 1 GG begründen. Auch Art. 14 Abs. 1 GG kann herangezogen werden, weil andernfalls das Erbrecht unter dem Gesichtspunkt der Versorgung der Hinterbliebenen in seinem Kernbereich tangiert wäre.

Der Erbschaftsteuergesetzgeber hat hieraus zum einen die geltenden hohen persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) gefolgert (insb. 500.000 € für Ehegatten, 400.000 € für Kinder), zum anderen die zusätzliche sachliche Steuerbefreiung des Familienheims durch § 13 Nr. 4a, b u. c ErbStG. Die gesetzgeberische Entscheidung für großzügige persönliche Freibeträge ist nicht zu beanstanden. Ob dieses Ausmaß verfassungsrechtlich zwingend ist, erscheint zwar zweifelhaft. Eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit, dass Kinder, auch dann wenn sie bereits eigenes Lebensführungsvermögen aufgebaut haben, was bei den heutigen Generationsfolgen beim Tod der Eltern (Steuerklasse I) regelmäßig der Fall sein dürfte, bezogen auf jeden Erbfall den Wert eines Einfamilienhauses steuerfrei erhalten müssen,<sup>210</sup> ist nur schwer begründbar. Ungeachtet der Frage verfassungsrechtlicher Notwendigkeit verfügt der Gesetzgeber aber über Gestaltungsspielräume zur Gewährung derart großzügiger persönlicher Freibeträge.

Problematischer sind die zusätzlichen sachlichen Steuerbefreiungen des § 13 Nr. 4a - c ErbStG. Sie lassen sich zwar – insbesondere, wenn es um das zum Zeitpunkt des Erbfalls von Erblasser und Erben gemeinsam bewohnte Familienheim geht – als Lebensstandard- und Statusschutz begründen. Allerdings müsste die Begünstigung dann richtigerweise auf das zum Zeitpunkt der Schenkung/des Erbfalls vom Erwerber mitbewohnte Familienheim be-

---

<sup>208</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140 ff.

<sup>209</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 175.

<sup>210</sup> Freilich dürfte der Freibetrag in den Fällen des wirtschaftlich bereits autonomen Kindes häufig faktisch daran scheitern, dass das Kind nicht unter Aufgabe seiner bisherigen Wohnung in das elterliche Haus einzieht, siehe *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Kommentar, § 13 Rz. 74.

schränkt werden.<sup>211</sup> Aber auch dann bleibt die Differenzierung der Freibeträge nach Vermögensart gleichheitsrechtlich angreifbar.<sup>212</sup>

In der Vermögensteuer können hohe persönliche Freibeträge zudem als typisierende Freistellung des persönlich genutzten und damit – sieht man vom Wert der Selbstnutzung ab – per se ertraglosen Vermögen gewertet werden. Zielgenauer wäre allerdings das Abstellen auf den Nutzungszusammenhang.

Freizustellen wäre zudem – sowohl unter dem Gesichtspunkt der Sollertrags- als auch der Substanzsteuer – im Rahmen einer Vermögensteuer das Altersvorsorgevermögen.<sup>213</sup> Gleichheitsgerecht müssen dabei unterschiedliche Wege der Altersvorsorge in gleicher Weise freigestellt werden. Dies stößt insofern auf erhebliche Schwierigkeiten als zwar Renten- und Pensionsansprüche regelmäßig in unbegrenzter Höhe nicht von der Vermögensbesteuerung erfasst werden, Altersvorsorge durch sonstigen Vermögensaufbau dagegen nicht verschont wird. Steuerpflichtige, die ihre Altersversorgung aus Kapital- oder Immobilienerträgen bestreiten, müssten einen zusätzlichen Altersvorsorgefreibetrag erhalten, um das Vermögen freizustellen, das erforderlich ist, um einen durchschnittlichen Renten-/Pensionsanspruch zu finanzieren.

Freibeträge im Rahmen der Vermögensteuer, die der Freistellung des (ertraglosen) Lebensführungsvermögens sowie des Altersvorsorgevermögens dienen, müssen unabhängig von der Höhe des Gesamtvermögens stets in voller Höhe gewährt werden. Da insoweit keine Vermögensteuerleistungsfähigkeit besteht – und zwar sowohl nach einer Substanz- als auch nach einer

---

<sup>211</sup> § 13 Nr. 4 a–c ErbStG lässt es ausreichen, dass der Erwerber die begünstigte Immobilie unverzüglich nach Eintritt des Steuerfalls bezieht. Die Vergünstigung ist folglich nicht auf den Schutz der bestehenden Lebensumstände beschränkt.

<sup>212</sup> Zutreffend *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Diss., 2011, S. 154.

<sup>213</sup> Positiv ist insofern die Konzeption der Grünen Vermögensabgabe zu beurteilen. § 10 des Entwurfs einer Vermögensabgabe (BT-Drucks. 17/10770) sieht zusätzlich zum allgemeinen Freibetrag einen Altersvorsorgefreibetrag in Höhe von 380.000 € vor, soweit der Steuerpflichtige keine oder nur geringfügige Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung hat. Hiermit wird eine zu begrüßende Annäherung der unterschiedlichen Altersvorsorgeformen erreicht und eine Diskriminierung derjenigen Steuerpflichtigen vermieden, die durch sonstigen Vermögensaufbau für ihr Alter vorsorgen; a.A. *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Diss., 2005, 216, der eine derartige Maßnahme nicht für erforderlich erachtet.

Sollertragsteuerbetrachtung –, verbietet es sich, diese Freibeträge ab einer bestimmten Höhe des Gesamtvermögens abzuschmelzen.<sup>214</sup> Der Milliardär muss diese Aufwendungen ebenso tätigen wie der Millionär. Insofern besteht kein grundsätzlicher Unterschied zum einkommensteuerrechtlichen Grundfreibetrag, der ebenfalls nicht mit steigendem Einkommen zurückgenommen werden darf.

Nimmt man beides zusammen, die Notwendigkeit der Freistellung eines durchschnittlichen aktuellen Gebrauchsvermögens und des Altersvorsorgevermögens, ergeben sich zwangsläufig hohe persönliche Freibeträge. Sie führen von vornherein dazu, dass nur eine Minderheit mit Vermögensteuer belastet wird.<sup>215</sup>

#### (4) Zulässigkeit einer Ungleichbehandlung von Privat- und Betriebsvermögen

Stark umstritten ist sowohl in der Erbschaft- als auch in der Vermögensteuer, ob Betriebsvermögen von der Besteuerung vollständig ausgenommen oder durch hohe spezielle Freibeträge weitgehend verschont werden darf oder sogar verschont werden muss.<sup>216</sup>

Im ersten Erbschaftsteuerbeschluss aus dem Jahr 1995 klang an, der erb- bzw. schenkungsteuerrechtliche Erwerb von Betriebsvermögen begründe eine geringere Leistungsfähigkeit als von Privatvermögen.<sup>217</sup> Diese These ist in der Folge zutreffend mit dem Hinweis widerlegt worden, dass eine etwaige besondere Sozialpflichtigkeit von Betriebsvermögen sich richtigerwei-

---

<sup>214</sup> A.A. *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 198, der in der Abschmelzregelung lediglich ein Progressionselement sieht. Dies ist m.E. jedenfalls bei einem Abschmelzen von Freibeträgen bis auf 0 nicht haltbar, insbesondere, wenn damit auch das Altersvorsorgevermögen zur Besteuerung herangezogen wird.

<sup>215</sup> Dies trägt der Vermögensteuer zusammen mit den in BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 entwickelten und in BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 fortentwickelten Belastungsobergrenzen den Ruf der „Sandwich-Steuer“ ein, siehe *Seer*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 63.

<sup>216</sup> Hierzu *Tipke*, in *FS Ritter*, 1997, 587, 595: Nicht nur zulässig, sondern geradezu geboten, weil alle Argumente, die für die Besteuerung von Privatvermögen – ihre Überzeugungskraft einmal dahingestellt – angeführt werden, auf Betriebsvermögen nicht zutreffen.

<sup>217</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 176.

se bereits in der Bewertung niederschlägt und daher zusätzliche Freibeträge jedenfalls nicht auf eine geminderte Leistungsfähigkeit gestützt werden können.<sup>218</sup> Anders mag sich dies verhalten im Hinblick auf gesellschaftsvertragliche Restriktionen wie Buchwertklauseln, die es den Erben von Unternehmensanteilen erschweren, ihre Beteiligung zu Geld zu machen, um die Erbschaftsteuer zu entrichten. Insofern ist denkbar, dass der anteilige auf den Erben entfallende Wert des Unternehmens nicht mit dem Wert seiner Beteiligung korrespondiert. Dies wäre zu berücksichtigen.

Im Übrigen bleiben zur Rechtfertigung lediglich Sozialzwecke wie der Erhalt von Familienunternehmen und der Schutz von Arbeitsplätzen. Diese lassen sich aber – selbst in Anbetracht des großen Gestaltungsspielraums, den das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Normierung von Steuervergünstigungen einräumt<sup>219</sup> – nicht gleichheitssatzkonform umsetzen. Eine Trennung von gutem und schlechtem, produktivem und unproduktivem Vermögen ist praktisch nicht möglich, jedenfalls nicht entlang der ertragsteuerrechtlichen Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen,<sup>220</sup> an die derzeit angeknüpft wird. Die vom 2. Senat des Bundesfinanzhofs monierte Gestaltungsanfälligkeit<sup>221</sup> der erbschaftsteuerrechtlichen Steuervergünstigungen hängt genau hiermit zusammen. Zwar implizieren Steuervergünstigungen immer Gestaltungsmöglichkeiten. Dies gilt aber umso mehr, wenn die Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen und begünstigten Tatbeständen nicht inhaltlich, sondern formal getroffen wird.

Neben der Abgrenzungsproblematik und der mit den Gestaltungsmöglichkeiten einhergehenden fehlenden Zielgenauigkeit der Vergünstigungen, bestehen im Rahmen der Erbschaftsteuer Zweifel auch hinsichtlich Erforderlichkeit und Angemessenheit. Weder gibt es eine empirische Evidenz, dass Unternehmen aufgrund der Erbschaftsteuerbelastung der Unternehmenserben insolvent geworden wären,<sup>222</sup> noch geht eine zur Liquiditätsbeschaffung

---

<sup>218</sup> *Bareis*, DB 1996, 1153, 1157; *Seer*, DStJG Bd. 22 (1999), 191, 212; so jetzt auch BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 92 f.

<sup>219</sup> Siehe BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 299, und ausf. hierzu *Schön*, in FS Spindler, 2011, 169 ff.

<sup>220</sup> BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 98.

<sup>221</sup> BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 96 ff.; zuvor bereits *Arndt*, DStJG Bd. 22 (1999), 25, 36; *Schön*, DStJG Bd. 22 (1999), 65.

<sup>222</sup> *Wiss Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, Gutachten 01/2012, 30.

eventuell erforderliche Veräußerung von Unternehmen oder Unternehmensanteilen typischerweise mit einem Arbeitsplatzverlust einher. Hieran wird freilich auch deutlich, dass die mit der Privilegierung von Unternehmensvermögen verfolgten Gemeinwohlzwecke stärker differenziert werden müssen. Neben dem Arbeitsplatzerhalt wäre es wohl auch legitim, wenn der Gesetzgeber die Weiterführung von Familienunternehmen innerhalb der Familie fördern wollte.

Auch im Rahmen der Vermögensteuer wird die teilweise oder vollständige Ausnahme von Betriebsvermögen diskutiert. Hierfür spricht, dass Steuern auf Betriebsvermögen überwältzt werden,<sup>223</sup> dass sie zu Wettbewerbsverzerrungen führen und dass sie dazu verleiten, Unternehmen Eigenkapital zu entziehen.<sup>224</sup> Steuern, die in die Vermögenssubstanz von Unternehmen eingreifen, sind nicht nur standortpolitisch verfehlt. Die schleichende Konfiskation von Unternehmen gefährdet deren Lebensfähigkeit. Bei einem Verständnis der Vermögensteuer als Sollertragsteuer stellt sich zum einen das Problem extrem unterschiedlicher Renditen. Ein einheitlicher Ansatz würde der Unternehmensrealität nicht gerecht werden und kann somit nicht mehr als verfassungskonforme Typisierung aufgefasst werden. Zum anderen ist selbst bei hohen Unternehmensrenditen in Anbetracht der ertragsteuerrechtlichen Belastung unternehmerischer Gewinne von knapp 50 % (Gewerbesteuer, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag) für eine Zusatzbelastung durch eine Vermögensteuer innerhalb der Übermaßgrenze kein Raum. Die Negativwirkungen einer laufenden Vermögensteuer auf Betriebsvermögen sind unbestreitbar. Das Ziel ihrer Vermeidung würde – anders als für Zwecke der Erbschaftsteuer – möglicherweise die Beschränkung der Vermögensteuer auf Privatvermögen rechtfertigen. Allerdings gelten die gegen die erbschaftsteuerrechtlichen Vergünstigungen gerichteten Bedenken hinsichtlich der gesetzgeberischen Abgrenzbarkeit und Gestaltungsanfälligkeit uneingeschränkt auch für die Vermögensteuer.<sup>225</sup>

Wenn trotzdem in der Vergangenheit immer wieder die vollständige Ausnahme des Betriebsvermögens gefordert wurde, so fußte dies zudem auf unzu-

---

<sup>223</sup> *Tipke*, GmbHR 1996, 8, 15.

<sup>224</sup> *Ritter*, in Festgabe für F. J. Haas, 1996, 283, 288; *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Diss., 2005, S. 219; *Märkle/Franz*, Stbg. 1996, 241, 244; *Tipke*, in FS W. Ritter, 1997, 587, 595.

<sup>225</sup> *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Diss., 2005, S. 220 f.

treffenden Prämissen, mit denen die Besteuerung von Privatvermögen gerechtfertigt wurde. In der Tat besteht bei betrieblichen Einkünften grds. kein Bedürfnis einer Nachholwirkung. Auch fällt es noch schwerer, einen Sollertrag unternehmerischen Vermögens zu typisieren als bei privatem Immobilien- oder Kapitalvermögen, wobei sich Sollertragsbetrachtung und Nachholwirkung auch im Rahmen der Besteuerung von Privatvermögen als nicht schlüssig erwiesen haben. Allenfalls kann man daher mit *Klaus Tipke*<sup>226</sup> folgern, dass, wenn diese Argumente schon zur Begründung der Besteuerung von Privatvermögen nicht überzeugen, sie keinesfalls zur Begründung der Besteuerung von Betriebsvermögen herangezogen werden dürfen, wo bereits die Prämissen nicht stimmen. Nur trägt diese Sichtweise nicht eine Begünstigung von Betriebsvermögen in Abgrenzung zu Privatvermögen, sondern lässt nur einen einzigen Schluss zu, nämlich den, ganz auf die laufende Besteuerung von Vermögen zu verzichten.

#### dd. Anforderungen des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit

Die Besteuerung von Vermögen wirft Vollzugsprobleme eigener Art auf, die stark von der Vermögensart abhängen. Während bei der Grundsteuer eine lückenlose Erfassung möglich ist, bergen Erbschaft- aber auch Vermögensteuer im Bereich des privaten Sach- und Kapitalvermögens erhebliches Hinterziehungspotential.<sup>227</sup> Diese sind auch verfassungsrechtlich relevant.

Der Steuergesetzgeber muss nicht nur die gleichheitsgerechte Ausgestaltung der materiellen Steuernormen gewährleisten, sondern auch Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg.<sup>228</sup> „Normale“ Vollzugsdefizite, wie sie im steuerrechtlichen Massenverfahren unvermeidlich sind, tangieren die Verfassungsmäßigkeit nicht. Sind jedoch die Ermittlungsmöglichkeiten aufgrund widersprüchlicher Gesetzesbefehle im Sinne eines strukturellen Erhebungs-

---

<sup>226</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 944 f.

<sup>227</sup> *Arndt*, DStJG Bd. 22 (1999), 25, 33.

<sup>228</sup> Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Zinsurteil); BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (Spekulationsgewinne).

defizits<sup>229</sup> eingeschränkt, wird die zugrunde liegende materielle Steuernorm gleichheitswidrig.

Strukturell sind zum einen die Vollzugsdefizite im Hinblick auf das private Geld- und Kapitalvermögen gegeben, weil mit Einführung der Abgeltungsteuer die Deklarationspflicht im Rahmen der Einkommensteuer weggefallen ist und § 30a AO beibehalten wurde. Zum anderen begegnet die Durchsetzung der Vermögensteuer auf sonstiges Privatvermögen (Schmuck, Kunstgegenstände, Antiquitäten)<sup>230</sup> nicht überwindbaren Schwierigkeiten, soweit sich dieses in der von Art. 13 Abs. 1 GG geschützten Wohnung befindet. Zwar kann der Vermögensteuergesetzgeber diesbezüglich eine Deklarationspflicht anordnen, die Verifikation wäre indes rechtlich verwehrt. Auch hohe Freibeträge und die damit einhergehende Reduktion der Zahl der Steuerfälle ändern nichts daran, dass die Angabe privater Vermögensgegenstände wie Schmuck, Kunstsammlungen oder Antiquitäten allein von der Deklarationsbereitschaft der Steuerpflichtigen abhängen. Anders als bei der Geltendmachung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, das ebenfalls in der von Art. 13 Abs. 1 GG geschützten Sphäre liegt, gibt es für den Steuerpflichtigen keinen Anreiz zur Offenlegung des Sachverhalts und Tolerierung von Ermittlungsmaßnahmen in der privaten Wohnung. Gebrauchsvermögen ebenso wie privat genutzte Wertgegenstände sollten daher auch bei einem Verständnis der Vermögensteuer als Substanzsteuer aus dem Steuerobjekt ausgenommen werden. Bei Einordnung als Sollertragsteuer spricht hierfür zusätzlich, dass es sich um typischerweise ertragslose Vermögensgegenstände handelt (s. oben S. 43 f.).

## **b. Freiheitsrechtliche Belastungsobergrenzen**

Wie oben dargelegt,<sup>231</sup> steht Art. 14 Abs. 1 GG einer laufenden Vermögensbesteuerung grundsätzlich entgegen. Würdigt man die Vermögensteuer richtigerweise als Steuer auf die Vermögenssubstanz, bleibt für die Forderung nach ertragsbezogenen Belastungsobergrenzen kein Raum mehr. Folgt man

---

<sup>229</sup> BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Leitsatz Nr. 4, sowie S. 272 f.: Hiervon ist auszugehen, wenn sich eine „Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig auswirkt, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann.“

<sup>230</sup> So *Arndt*, DStJG Bd. 22 (1999), 25, 34.

<sup>231</sup> Siehe oben S. 41.

dem nicht, sondern verharrt bei der wenig überzeugenden Sollertragsbetrachtung und hält man gleichzeitig für die Frage der zulässigen Zusatzbelastung von Einkommen mit Vermögensteuer am Halbteilungsgrundsatz des Vermögensteuerbeschlusses aus 1995<sup>232</sup> fest, dann wäre auch bei der heutigen Einkommensteuertarifstruktur, die fast zehn Prozentpunkte unter der des Streitjahres des Vermögensteuerbeschlusses liegt, bei Zugrundelegung durchschnittlicher Renditen kein Raum für eine Vermögensteuer. Hieran ändert sich auch dann nichts, wenn man die Niedrigbesteuerung von Kapitaleinkünften durch die Abgeltungsteuer mitberücksichtigt.<sup>233</sup> Belastungen von über 75 %, wie sie von *Maiterth* und *Houben* in dieser Schrift für eine Rendite von 2 % für private Kapitalmarktanlagen ermittelt werden,<sup>234</sup> liegen nicht „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand.“<sup>235</sup> Der Aspekt der Realwerterhaltung ist dabei noch ausgeblendet. Auch unter Typisierungsaspekten wäre eine derartige Belastung nicht mehr tolerabel, weil höhere Renditen jedenfalls derzeit eher eine Ausnahme darstellen.

Dies wirft die Frage auf, ob der sog. Halbteilungsgrundsatz noch Gültigkeit hat. Das Bundesverfassungsgericht hat sich zwar in seiner zweiten Entscheidung zu Belastungsobergrenzen aus dem Jahr 2006 gegen eine Übertragung einer dergestalt konkretisierten Belastungsobergrenze auf andere Steuern ausgesprochen, jedoch offen gelassen, ob diese Grenze für die Beurteilung einer zur Einkommensteuer hinzutretenden Vermögensteuer als Sollertragsteuer weiterhin „gilt“.<sup>236</sup> Da die Entscheidung aus 2006 nicht ausdrücklich zu freiheitsrechtlichen Begrenzungen der Vermögensteuer Stellung nimmt, sondern nur zur Kumulation von Einkommen- und Gewerbesteuer, lässt sich ihr keine ausdrückliche Abkehr von diesem Grundsatz für das Zusammenspiel von Einkommen- und Vermögensteuer entnehmen. Allerdings wurde der Charakter der Aussagen im Halbteilungsbeschluss vom 22.6.1995 als obiter dictum betont.<sup>237</sup> Es habe sich nicht um tragende Gründe gehandelt, vielmehr sei die Vermögensteuer 1995 wegen des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt worden. Deshalb sind Zweifel an-

---

<sup>232</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138.

<sup>233</sup> Siehe in dieser Schrift *Maiterth/Houben*, S. 100.

<sup>234</sup> Siehe in dieser Schrift, S. 96.

<sup>235</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138.

<sup>236</sup> BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 108 f.

<sup>237</sup> BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 109.

gebracht, ob das Verfassungsgericht den Halbteilungsgrundsatz in einer Entscheidung zu einer wiederbelebten Vermögensteuer wiederholen würde.

Doch ganz unabhängig davon, ob das Bundesverfassungsgericht bei einer neuerlichen Entscheidung über eine Vermögensteuer wieder eine dezidierte Halbteilungs Grenze erkennen würde, hat der 2. Senat auch in seiner Entscheidung aus 2006 die Übermaßgrenze nicht vollständig aufgegeben.

Das Gericht formuliert:<sup>238</sup>

„Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, soweit beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – *hohes, frei verfügbares Einkommen* bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Ist Letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann, *darf allerdings die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird* und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.“

Damit wird deutlich, dass das Gericht zwar einerseits bei Beziehern hoher Einkommen eine gewisse Großzügigkeit an den Tag legt, dass aber andererseits auch hier kein grenzenloser Zugriff möglich ist.

Bei typisierender Betrachtung werden hohe Freibeträge in der Vermögensteuer von 500.000 €, 1 oder 2 Mio. € gewährleistet, dass es sich auch um Bezieher hoher Einkommen handelt. Zwar gilt dies nicht, wenn man allein die möglichen Einkünfte aus dem Vermögen betrachtet. So verfügt der Inhaber eines Vermögens von 1 oder 2 Mio. €, wenn er ausschließlich von seinen Kapitalerträgen lebt, nicht über ein „hohes frei verfügbares Einkommen“. Regelmäßig werden daneben aber andere Einkünfte existieren. Dies ändert indes nichts daran, dass durch Belastungen von 75 % und mehr der „wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.“ Dies gilt schon bei einer Nominalbetrachtung, umso mehr aber wenn man Inhabern von Kapitalvermögen konzidiert, dass zur Vermeidung von

---

<sup>238</sup> BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 117.

Substanzeingriffen eine Realwertbetrachtung angestellt werden muss. Auch wenn das Bundesverfassungsgericht in der Geldentwertung keinen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG sieht, auf den das Steuerrecht – etwa durch Übergang vom Nominalwert- zu einem Realwertprinzip – Rücksicht nehmen müsste,<sup>239</sup> so bedarf es zur Beurteilung, ob es typischerweise zu einem Substanzeingriff in den Vermögensstamm kommt, sehr wohl der Berücksichtigung der Geldentwertung.<sup>240</sup> Vermögenserhalt kann nur bedeuten: Vermögenserhalt zu Zeitwerten.

Die Politik scheint der Feststellung, dass für eine Vermögensteuer als Soll-ertragsteuer neben der Einkommensteuer schlichtweg kein Raum ist, durch eine stärkere Betonung der Umverteilungsziele begegnen zu wollen. Indem die Vermögensteuer auf eine relativ kleine Gruppe sehr vermögender Personen beschränkt wird, entsteht der Eindruck, man könne sich von Belastungsobergrenzen lösen. Doch der Schutz von Art. 14 Abs. 1 GG endet nicht ab einer bestimmten Einkommens-/Vermögenshöhe. Hieran hat das Bundesverfassungsgericht keinen Zweifel gelassen.

## **V. Reformbedarf und Reformvorschläge**

Im Folgenden sollen einzelne Aspekte der aktuell vorliegenden Reformentwürfe aufgegriffen werden, die verfassungsrechtlich besonders problematisch sind.

### **1. Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer**

Nach den oben dargelegten Anforderungen an eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung ist keine allgemeine Vermögensteuer denkbar, die

---

<sup>239</sup> BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57, 80 f.

<sup>240</sup> In diese Richtung unterscheidet auch BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57, 81, zwischen dem steuerlichen Zugriff auf das Einkommen und Steuern, die das Vermögen zum Steuergegenstand haben: „Die Anknüpfung der Besteuerung an den Nennwert der Erträge bewirkt, dass der Steuergläubiger entsprechend der realen Wertminderung des Zinsertrags auch nur einen wertgeminderten Steuerertrag erhält. Die Schwächung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf der Vermögensseite beruht nicht auf der Besteuerung, sondern auf der durch die Inflation bedingten Entwertung des Kapitalstamms. Sie kann in diesem Zusammenhang außer Acht gelassen werden, da das Kapitalvermögen als solches nicht Gegenstand der Einkommensbesteuerung ist; dies sind nur die in Geld oder Geldeswert bestehenden Einnahmen (§ 2 Abs. 4 Nr. 2 in Verbindung mit § 8 Abs. 1 EStG 1971/74) aus der Kapitalnutzung.“

einer Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht standhalten würde. Selbst wenn man der hier vertretenen These, der Substanzeingriff durch eine allgemeine Vermögensteuer sei überhaupt nur in staatlichen Ausnahmefällen mit Art. 14 Abs. 1 GG vereinbar, nicht folgt, und die Vermögensteuer statt dessen als Sollertragsteuer zu rechtfertigen versucht, bleiben als generelle Einwände zum einen der Verstoß gegen das Übermaßverbot, zum anderen die nicht mit verhältnismäßigen Mitteln herstellbare Bewertungsgleichheit.<sup>241</sup> Regelbelastungen des typischerweise erzielbaren Ertrages, die nicht zu einem unverhältnismäßigen Eingriff führen (sei es, dass man die Grenze in der Nähe einer hälftigen Teilung sieht oder höhere Belastungen toleriert<sup>242</sup>), lassen sich nur bei sehr niedrigen Steuersätzen erreichen, die deutlich unter 1 % liegen müssten. Dies wiederum schmälert bei entsprechend hohen Freibeträgen den Steuerertrag derart, dass der Aufwand für die jährliche Verkehrswertermittlung außer Verhältnis zu den erzielbaren Steuereinnahmen steht. Dieses Dilemma ist seit dem Vermögensteuerbeschluss von 1995 bekannt und ungelöst.

In den aktuellen politischen Bekenntnissen zur Wiederbelebung der Vermögensteuer<sup>243</sup> wird nicht deutlich, inwieweit man um innovative Lösungen zur Beseitigung der bekannten Probleme bemüht ist. Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) hat im Auftrag einer Reihe SPD registrierter Bundesländer<sup>244</sup> basierend auf folgenden Eckpunkten die Möglichkeiten einer Wiederbelebung der Vermögensteuer evaluiert.<sup>245</sup>

---

<sup>241</sup> *Meyding*, DStR 1992, 1113, 1116, gibt die Verwaltungskosten der Vermögensteuer mit ca. 32 % des Steueraufkommens an, und zwar noch auf der Grundlage der Einheitsbewertung, die jedoch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zeitnahe realitätsgerechte Bewertung nicht gerecht wird.

<sup>242</sup> Siehe oben S. 58 ff.

<sup>243</sup> Siehe [http://www.spd.de/aktuelles/77192/20120927\\_gabriel\\_vermoegenssteuer.html](http://www.spd.de/aktuelles/77192/20120927_gabriel_vermoegenssteuer.html) sowie <http://www.linksfraktion.de/pressemitteilungen/gerechtigkeitsluecke-steuersystem-schliessen/>.

<sup>244</sup> Siehe hierzu Pressemitteilung des Finanzministeriums Rheinland-Pfalz vom 17.10.2012.

<sup>245</sup> Vgl. *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW-Schriften Nr. 68 (2012).

- Steuerpflicht natürlicher und juristischer<sup>246</sup> Personen;
- verkehrswertnahe Bewertung des Vermögens durch Übernahme der Bewertungsvorschriften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer;
- persönlicher Freibetrag von 2 Mio. €/4 Mio. € für zusammenveranlagte Ehegatten,<sup>247</sup> keine besonderen Kinderfreibeträge;
- keine gesonderten sachlichen Freibeträge, insbesondere kein Freibetrag für Betriebsvermögen;
- Freigrenze von 200.000 € für juristische Personen;
- Halbvermögensverfahren für von natürlichen Personen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und anderen juristischen Personen zur Vermeidung einer Doppelbelastung;
- Schachtelprivileg (Steuerfreistellung) zur Vermeidung von Doppelbelastungen der von Kapitalgesellschaften oder anderen juristischen Personen gehaltenen Beteiligungen;
- einheitlicher Steuersatz von 1 %.

Mit diesen Vorgaben geht das DIW davon aus, dass 143.000 Personen steuerpflichtig wären (entsprechend 0,2 % der erwachsenen Bevölkerung) und sich das Steueraufkommen auf 16,5 Mrd. p.a. belaufen würde.<sup>248</sup>

Eine Berücksichtigung der Vermögensteuer in der Einkommensteuer zur Vermeidung oder Abmilderung der Doppelbelastung, etwa in Form einer

---

<sup>246</sup> Für grds. zulässig und auch zur Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten erforderlich erachtet von *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, 30 f. Andere Staaten, die eine allgemeine Vermögensteuer erheben, besteuern in der Regel nur natürliche Personen, siehe *KPMG*, Vermögensbesteuerung – wer besteuert wie?, 2012, S. 44 f.

<sup>247</sup> Der Freibetrag soll abschmelzen, allerdings unter Wahrung eines steuerfreien Sockelbetrages in Höhe von 500.000 € (*Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 68 [2012], S. 21), insofern wird der oben auf S. 53 aufgestellten Anforderung an abschmelzende persönliche Freibeträge Genüge getan.

<sup>248</sup> *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW-Schriften Nr. 68 (2012), S. 6.

Anrechnung der Vermögensteuer<sup>249</sup> oder eines Abzugs von der Einkommensteuerschuld, ist nicht vorgesehen. Damit käme es zu Belastungshöhen, die jenseits des verfassungsrechtlich Tolerablen liegen.

Auch für das Bewertungsproblem zeichnet sich keine gangbare Lösung ab. Ungeachtet der Zweifel, ob die erbschaftsteuerrechtliche Bewertung in Anbetracht der weiterhin bestehenden erheblichen Streubreiten, etwa der Immobilienbewertung,<sup>250</sup> der verfassungsgerichtlichen Forderung nach einem Annäherungswert überhaupt entspricht, wird der mit der erbschaftsteuerrechtlichen Bedarfsbewertung verbundene Aufwand<sup>251</sup> deutlich unterschätzt, sodass eine jährliche Durchführung im Rahmen einer laufenden Vermögensteuer an Kapazitätsgrenzen scheitern wird.<sup>252</sup> So dürfte es in der Praxis schlicht nicht möglich sein, Unternehmen jährlich neu zu bewerten. Die vollständige Ausnahme von Unternehmen aus der Vermögensteuer würde zwar das Bewertungsproblem lösen, allerdings nur um den Preis erheblicher Gestaltungsanfälligkeit.<sup>253</sup> Das vom DIW evaluierte Konzept sieht dementsprechend keinen besonderen Freibetrag für Betriebsvermögen vor, sondern bezieht Unternehmen unabhängig von ihrer Größe ein. Damit verbunden ist dann aber ein ganz erheblicher Bewertungsaufwand. Die hohen persönlichen Freibeträge sind keine Garantie dafür, dass es nicht in großem Umfang zur Notwendigkeit einer Bewertung kleiner und mittlerer Unternehmen kommt. Erhebliche Probleme entstehen darüber hinaus in Bezug auf die Erfassung von Auslandsvermögen nach dem Weltvermögensprinzip. Es ist unklar, wie die Forderung nach realitätsgerechter Bewertung nach Verkehrswerten für im Ausland belegenes Vermögen verwirklicht werden soll. Auch wenn unabhängig von der Belegenheit gleichheitssatzkonform dersel-

---

<sup>249</sup> So ein 2003 von Bündnis 90/DIE GRÜNEN eingebrachter Vorschlag einer „Grünen Vermögensteuer“, die ausschließlich große Vermögen belasten und auf Einkommen- und Körperschaftsteuer anrechenbar sein sollte im Sinne einer Mindestbesteuerung, siehe hierzu *Bach/Haan/Maiterth/Sureth*, Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften. Konzepte, Aufkommen und wirtschaftliche Wirkung, Kurzfassung, hrsg. vom DIW, 2004 (Modell 1).

<sup>250</sup> Siehe *Maiterth/Houben* in dieser Schrift, S. 132 ff.

<sup>251</sup> Hierzu *Seer*, in *Tinke/Lang*, 21. Auflage 2013, § 15 Rz. 77.

<sup>252</sup> Insofern ist die Einschätzung, der Vollzug sei mit den vorhandenen Ressourcen (möglicherweise) zu bewältigen, nicht nachvollziehbar.

<sup>253</sup> Siehe oben S. 54 f.

be Bewertungsmaßstab zugrunde gelegt wird,<sup>254</sup> sodass es nicht zu normativen Bewertungsunterschieden kommt, dürfte es kaum möglich sein, mit verhältnismäßigen Mitteln eine laufende Wertermittlung von Auslandsvermögen durchzuführen<sup>255</sup> bzw. die diesbezüglichen Angaben der Steuerpflichtigen zu überprüfen.

Das vom DIW evaluierte Modell wirft im Detail eine Reihe weiterer Probleme auf, die in der Konzeption angelegt sind. Im Wesentlichen handelt es sich um bekannte Probleme einer laufenden Vermögensteuer, für die es an Antworten bisher fehlt. Dies gilt namentlich für die Vollziehbarkeit bei Einbeziehung privat genutzter Wertgegenstände. Eine Meldepflicht für Banken löst das Problem nicht.

Besonders kritikwürdig ist die vorgesehene Steuerpflicht juristischer Personen mit „Halbvermögensprinzip“ auf der Ebene der Anteilseigner.<sup>256</sup> Eine vermögensteuerrechtliche Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern ist mit einer Vermögensleistungsfähigkeit insofern nicht vereinbar, als es durch Einschaltung juristischer Personen nicht zu einer Vermögensverdoppelung kommt. Das Vermögen der Kapitalgesellschaft ist im Wert des Anteils abgebildet. Auch würde eine Doppelbelastung zu einer nicht zu rechtfertigenden Benachteiligung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern gegenüber Personenunternehmen führen, deren Betriebsvermögen lediglich einmal in der Hand der Unternehmer erfasst wird. Das Halbvermögensprinzip löst die Probleme nicht, weil es lediglich zu einer partiellen Vermeidung der Doppelbelastung kommt.<sup>257</sup> Zwar ist die vermögensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft nicht zwingend identisch mit dem Verkehrswert des Anteils,<sup>258</sup> indes dürfte ein typisierender Ansatz der Wertdifferenz mit 50 % überhöht sein. Dem Prob-

---

<sup>254</sup> *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Kommentar, Einf. 54.

<sup>255</sup> So fehlt es insbesondere an Bodenrichtwerten, vgl. *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Kommentar, § 12 Rz. 939.

<sup>256</sup> Zum Problem der Doppelbelastung infolge der Vermögensteuerpflicht juristischer Personen im alten Vermögensteuerrecht siehe *Krohne/Mönter*, Zur Beseitigung der vermögensteuerlichen Doppelbelastung bei Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern, IFSt-Schrift Nr. 219 (1982).

<sup>257</sup> *Krohne/Mönter*, IFSt-Schrift Nr. 219 (1982), S. 31 f. Zu verschiedenen Möglichkeiten einer Vermeidung der Doppelbelastung *Krohne/Mönter*, a.a.O., S. 16 ff.; *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, BMF-Schriftenreihe Nr. 9 (1967), S. 65 f.

<sup>258</sup> *Krohne/Mönter*, IFSt-Schrift Nr. 219 (1982), S. 3.

lem unterschiedlicher Wertansätze ließe sich auf einfache Weise begegnen, wenn zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung ganz auf die Heranziehung juristischer Personen zur Vermögensteuer verzichtet würde.<sup>259</sup> Es ist ausreichend, die in Kapitalgesellschaften enthaltenen Werte in den Anteilen zu erfassen. Die eigenständige Vermögensteuerpflicht von juristischen Personen mit der Folge nur zum Teil abgemilderter Doppelbelastungen allein im Hinblick auf das Gestaltungspotential ist unverhältnismäßig. Zudem würde die Halbvermögensmethode bei mehrstufigen Beteiligungsketten und durch Personengesellschaften gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auf kaum überwindbare praktische Probleme stoßen.

## 2. Grüne Vermögensabgabe

Besondere Aufmerksamkeit verdient der am 25.9.2012 von Bündnis 90/DIE GRÜNEN in den Deutschen Bundestag eingebrachte Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe<sup>260</sup> (im Weiteren „Grüne Vermögensabgabe“). Auch wenn es im Hinblick auf die von 1952 bis 1979 im Rahmen des Lastenausgleichs erhobene Vermögensabgabe<sup>261</sup> Erfahrungswerte gibt, handelt es sich um ein neuartiges Instrument.<sup>262</sup>

### a. Einordnung als einmalige Vermögensabgabe i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG

Mit der Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe anstelle einer laufenden Vermögensteuer wäre ein Ebenenwechsel verbunden. Ertrags- und Gesetzgebungskompetenz werden gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG dem Bund zugewiesen. Die Zustimmung des Bundesrates wäre nicht erforderlich.

---

<sup>259</sup> So das überzeugende Plädoyer von *Krohne/Mönter*, IFSt-Schrift Nr. 219 (1982), S. 16–29.

<sup>260</sup> BT-Drs. 17/10770, vgl. Anhang A1. Für eine Vermögensabgabe spricht sich auch DIE LINKE aus, vgl. z.B. BT-Drs. 17/9146, S. 3.

<sup>261</sup> Lastenausgleichsgesetz vom 14.8.1952, BGBl. I 1952, 845.

<sup>262</sup> Bewertung aus ökonomischer Sicht: *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt Nr. 59, Dezember 2010; aus juristischer Sicht: *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012.

Rein finanzverfassungsrechtlich wirft dies die Frage auf, ob die unter S. 24 ff. dargelegten Anforderungen an eine Abgabe im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG eingehalten werden oder ob es sich wohlmöglich nur um die intelligente Camouflage einer Bundesvermögensteuer handelt. Dass in der Gesetzesbegründung festgestellt wird, der Abgabesatz sei so gewählt, dass das verfassungsrechtlich garantierte Recht der Länder auf Erhebung einer laufenden Vermögensteuer nicht unterminiert werde,<sup>263</sup> ist zunächst eine bloße Behauptung.<sup>264</sup>

Die von Bündnis 90/DIE GRÜNEN vorgeschlagene „Grüne Vermögensabgabe“ ist als Steuer und nicht als Sonderabgabe<sup>265</sup> zu rechtfertigen, weil ihr Aufkommen in den allgemeinen Haushalt fließen soll. Hieran würde auch die Einstellung in einen speziellen Lastenausgleichsfonds nichts ändern, weil es für eine – verfassungskonforme – Sonderabgabe an der besonderen Verantwortung der durch die Vermögensabgabe herangezogenen Abgabenschuldner für den Verwendungszweck der Staatsentschuldung bzw. die Finanzierung der Eurogarantien fehlt.<sup>266</sup>

Technisch wird der Unterschied zu einer laufenden Vermögensteuer dadurch deutlich gemacht, dass das abgabepflichtige Vermögen einmalig auf einen – zur Vermeidung von Gestaltungen<sup>267</sup> – in der Vergangenheit liegenden Stichtag, nämlich den 1.1.2012, festgestellt werden soll. Eine regelmäßige Anpassung an Veränderungen der Vermögensverhältnisse nach dem Bewertungsstichtag ist nicht vorgesehen. Lediglich hinsichtlich des Betriebsvermögens gibt es ein gewisses Regulativ, indem die jährliche Belastung auf 35 % des Nettovermögensertrags gedeckelt ist (§ 14 Abs. 2 des Entwurfs einer Vermögensabgabe). Der Steuersatz ist als Einmalbetrag in Höhe von 15 % des Vermögens geregelt. Die Entrichtung erfolgt jedoch gestreckt in

---

<sup>263</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 23. Zu diesem Erfordernis *Heun*, in *Dreier* (Hrsg.), GG, 2. Aufl. 2008, Art. 106 Rz. 15; *Hidien*, in *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1427.

<sup>264</sup> Wenig aufschlussreich ist die Forderung von *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, 28, es dürfe nicht zu einer „Vermischung“ kommen. Wie sich die Übermaßgrenze einhalten lässt, wenn neben eine bereits erdrosselnd wirkende Vermögensteuer noch eine weitere Vermögensabgabe hinzutritt, ist nicht ersichtlich.

<sup>265</sup> Vgl. *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 193.

<sup>266</sup> Zutreffend Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 13 f.

<sup>267</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 17 f.

zehn Jahresbeträgen zu 1,5 % des abgabepflichtigen Vermögens, wobei keine besondere Verzinsung vorgesehen ist. Möglich ist eine vorzeitige Tilgung, bei der die Abgabeschuld für jedes volle Jahr der vorzeitigen Zahlung mit 5,5 % abgezinst wird (§ 13 Abs. 2 des Entwurfs einer Vermögensabgabe). Die Streckung soll eine Bestreitung der laufenden Abgabebeträge aus dem Vermögensertrag ermöglichen.<sup>268</sup>

In der vorliegenden Ausgestaltung kann das Tatbestandsmerkmal der „Einmaligkeit“ bejaht werden.<sup>269</sup> Hierfür spricht, dass das abgabepflichtige Vermögen nur zu Beginn festgestellt wird und Wertveränderungen grds. keine Berücksichtigung finden. Die Entrichtungsregel des § 13 des Entwurfs einer Vermögensabgabe, wonach die Erhebung gestreckt erfolgt, kann als zinslose Stundung eingeordnet werden.

Doch auch wenn man das Tatbestandsmerkmal der „einmaligen Abgabe“ hinsichtlich der Erhebungstechnik bejaht, fehlt es an der Voraussetzung eines „historisch einzigartigen Geschehnisses“, einer notstandsähnlichen Ausnahmesituation,<sup>270</sup> die auch nur annähernd der Situation nach den beiden Weltkriegen vergleichbar wäre.<sup>271</sup> Auch ein Vergleich mit der deutschen Wiedervereinigung, in deren Zusammenhang die Einführung einmaliger Vermögensabgaben letztmals diskutiert wurde,<sup>272</sup> scheidet aus.<sup>273</sup> Hieraus macht der Gesetzentwurf von Bündnis 90/DIE GRÜNEN letztlich keinen Hehl. § 1 des Gesetzentwurfs benennt als Zweck der Vermögensabgabe den „Abbau der durch die Finanz- und Wirtschaftskrise bedingten Erhöhung der Staatsverschuldung.“ Damit kommt das Gesetz dem Erfordernis der Zweckgebundenheit einmaliger Vermögensabgaben nach.<sup>274</sup> Indes liegt dieser Zweck nicht in der Bekämpfung einer notstandsähnlichen Sondersituation. Im Gegenteil, die hohe Staatsverschuldung ist geradezu Normallage. Zwar kann man die durch den Zusammenbruch der Investmentbank Lehman Brothers ausgelös-

---

<sup>268</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 1.

<sup>269</sup> So zu Vorentwürfen bereits *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 194, sich selbst einschränkend a.a.O., 202.

<sup>270</sup> Zu dieser Voraussetzung *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 192 f.

<sup>271</sup> Wie hier zweifelnd *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 194.

<sup>272</sup> Vgl. etwa *Eisold*, *DStZ* 1992, 529.

<sup>273</sup> *P. Kirchhof*, *Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger*, 2012, 186.

<sup>274</sup> *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189, 193; *Hidien*, in *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1427.

te Banken- und Finanzkrise als ein einmaliges Ereignis ansehen. Zu einem Konjunkturreinbruch mit einem Negativwachstum von über 4 % ist es letztmals in der Weltwirtschaftskrise Ende der 1920er-Jahre gekommen. Indes war der Schuldenzuwachs infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise<sup>275</sup> nicht so exzeptionell, dass es zu einer Notstandssituation im Sinne eines drohenden Staatsbankrotts<sup>276</sup> gekommen wäre. Die schnelle und kräftige Konjunkturerholung hat eine stärkere Verschuldung verhindert. Die Nettoneuverschuldung konnte seit Ausbruch der Krise auf einen Stand noch unterhalb des Vorkrisenniveaus gesenkt werden.<sup>277</sup> Der Gesamtschuldenstand von 83,2 % des Bruttoinlandsprodukts in 2010 konnte mit den existierenden Steuern leicht auf 82 % in 2011 gesenkt werden.<sup>278</sup> Damit ist belegt, dass die Kosten der Finanz- und Wirtschaftskrise mit den regulären Instrumenten bewältigt werden können. Es bedarf keiner außerordentlichen Finanzierungsinstrumente.

In der Begründung zum Gesetzentwurf wird allerdings bestritten, dass die Voraussetzung eine existenzielle Notlage des Staates sei.<sup>279</sup> Vielmehr sei Zweck aller einmaligen Vermögensabgaben, dass mit ihnen „größere soziale Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit verfolgt“ werde.<sup>280</sup> Hierzu bedarf es indes nicht des Sonderinstruments der einmaligen Vermögensabgabe. Sämtliche Steuern müssen, wenn sie verfassungskonform sein sollen, der Verwirklichung von Steuergerechtigkeit dienen. Es handelt sich dabei nicht um ein besonderes Merkmal der Vermögensabgabe; der Ausnahmecharakter dieses Instruments würde vollständig nivelliert. Insbesondere wäre die Vermö-

---

<sup>275</sup> Gesamtschuldenstand im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt, 2008: 66,7 %; 2009: 74,4 %; 2010: 83 %; 2011: 81,2 %.

<sup>276</sup> Von einem drohenden Staatsbankrott, zu dessen Abwendung *Jahndorf*, Grundlagen der Staatsfinanzierung durch Kredite und alternative Finanzierungsformen im Finanzverfassungs- und Europarecht, Habil., 2003, S. 11, die Erhebung von Vermögensabgaben für zulässig erachtet, kann keine Rede sein.

<sup>277</sup> 2011: 17,3 Mrd. €.

<sup>278</sup> Insofern scheint auch die von *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 28, herangezogene Begründung der Verfassungsänderung von Art. 115 Abs. 1 S. 6 GG, wonach die Banken- und Finanzkrise eine sich der Kontrolle des Staates entziehende Notsituation begründet (BT-Drs. 16/12410, S. 11), widerlegt.

<sup>279</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 13. Nicht zutreffend ist die Behauptung bei Inkrafttreten des Lastenausgleichs im Jahr 1952 seien die Kriegsfolgen bereits weitgehend überwunden gewesen, siehe hierzu *Gallenkamp*, VIZ 1999, 185.

<sup>280</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 13.

gensabgabe abgesehen von der Erhebungsmodalität ununterscheidbar von einer – finanzverfassungsrechtlich den Ländern zugewiesenen – laufenden Vermögensteuer, die ebenfalls in besonderem Maße dem Ziel der Umverteilung dient. Vor vor dem Hintergrund der ohnehin eingeschränkten Steuerhoheit der Länder bei gleichzeitiger rigider Beschränkung der Verschuldungskompetenzen ab 2020 ist ein derartiger Übergriff in die Steuerquellen der Länder nicht ohne Grundgesetzänderung möglich. Die Ertragshoheit des Bundes für die von Bündnis 90/DIE GRÜNEN vorgeschlagene Vermögensabgabe kann nicht auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG gestützt werden.

### **b. Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG**

Gleichzeitig folgt hieraus, dass nicht nur die Bundeskompetenz fehlt, sondern dass die Grüne Vermögensabgabe auch an Art. 14 Abs. 1 GG scheitert.<sup>281</sup> Die einmalige Vermögensabgabe führt zu einem Vermögenssubstanzeingriff, für den die materiellen Voraussetzungen eines notstandsähnlichen Ausnahmezustandes fehlen.<sup>282</sup> Hieran ändert auch die gestreckte Erhebung nichts. Zwar kommt es zu einer auf der Ebene der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigenden Abmilderung des Eingriffs in den eigentumsrechtlich geschützten Vermögensstamm. Die Vermögensabgabe wird hierdurch indes nicht zu einer Sollertragsteuer, wobei auch eine derartige Umqualifikation die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht beseitigen würde. Wenn eigentlich nur die Sollerträge belastet werden sollen,<sup>283</sup> wäre das Belastungsziel nicht folgerichtig umgesetzt. Die Abgabe ist nicht auf typischerweise ertragbringendes Vermögen beschränkt. Noch schwerwiegender ist, dass eine Anpassung an etwaige Veränderungen des Vermögensbestandes innerhalb der 10-jährigen Erhebungsphase grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Dies wäre, wenn die Abgabe aus den Vermögenserträgen aufgebracht werden soll, zwingend. Die in § 14 Abs. 1 des Entwurfs einer Vermögensabgabe normierte Härtefall-

---

<sup>281</sup> A.A. *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, 28, der den Schutz des Vermögensstamms per se nicht auf Vermögensabgaben beziehen will. Wie jede andere in Art. 106 GG genannte Steuer sind aber auch einmalige Vermögensabgaben, auch wenn man sie generell für zulässig erachtet, an den Grundrechten und somit auch an Art. 14 GG zu messen.

<sup>282</sup> Siehe oben S. 26 f.

<sup>283</sup> Die Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770, S. 14, ist diesbezüglich ambivalent, weil behauptet wird, die Vermögenssubstanz bleibe unberührt und die Abgabe könne aus den üblicherweise zu erwartenden Erträgen entrichtet werden.

klausel, erlaubt zwar Anpassungen zur Vermeidung unbilliger Ergebnisse,<sup>284</sup> kann aber nicht als allgemeine Wertanpassungsklausel verstanden werden. Überdies lässt sich auch die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach zeitnaher, realitätsgerechter Bewertung nicht so einfach erfüllen bzw. umgehen. Zwar erscheint es auf den ersten Blick sehr elegant, den Verwaltungsaufwand durch eine einmalige Bewertung am Anfang der Erhebung zu minimieren. Doch kann dieser Kunstgriff nicht darüber hinwegtäuschen, dass bei Beurteilung der Vermögensabgabe im Hinblick auf die laufende Vermögensbelastung den Anforderungen des BVerfG auf diese Weise nicht genügt werden kann, da sich auch innerhalb einer Zehnjahresperiode gravierende Wertveränderungen ergeben können. Im Übrigen wäre bei einer Sollertragsbelastung von 1,5 % p.a. in der Gesamtschau mit der Einkommensteuer die Übermaßgrenze gravierend verletzt.

### c. Ausgestaltung der persönlichen und sachlichen Freibeträge

Problematisch ist die Grüne Vermögensabgabe nicht nur hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Rechtfertigung, sondern auch in Bezug auf das gewählte Design der Freibeträge.

Durch Gewährung eines Freibetrages von 1 Mio. € pro Person und 250.000 € für jedes Kind im Sinne von § 32 EStG soll zum einen eine Beschränkung auf größere Vermögen, zum anderen eine Verwaltungsvereinfachung erreicht werden, indem für kleine und mittlere Vermögen die Notwendigkeit der Wertermittlung entfällt.<sup>285</sup> Zum anderen soll das Solidaropfer auf den „reichsten Teil der Bevölkerung“<sup>286</sup> begrenzt werden.

Gleichzeitig ist vorgesehen, dass der Freibetrag für jeden den Freibetrag übersteigenden Euro abschmilzt, d.h. bei einem abgabepflichtigen Vermögen von 2 Mio. € beträgt der Freibetrag null.<sup>287</sup> Ein Sockelfreibetrag ist nicht vorgesehen. Der schnelle Abbau des Freibetrages führt dazu, dass mittlere Vermögen, die den Freibetrag nur geringfügig überschreiten, mit einem deutlich höheren Anteil ihres Vermögens zur Besteuerung herangezogen werden als

---

<sup>284</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 23.

<sup>285</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 19 f.

<sup>286</sup> BT-Drs. 17/10770, S. 11.

<sup>287</sup> Zu den Verteilungswirkungen unterschiedlicher Abschmelzmodelle *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt, Dezember 2010, S. 18 ff.

ohne Abschmelzregelung. Hierdurch kommt es zu einer deutlichen Bemessungsgrundlagenverbreiterung.<sup>288</sup> Die Vermögensabgabe trifft damit keineswegs nur Großvermögen. Grundsätzlich liegt die Ausgestaltung derartiger Abschmelzregeln als Instrument progressiver Tarifgestaltung in der politischen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.<sup>289</sup> Das vollständige Abschmelzen des Freibetrages ohne einen Sockelfreibetrag ist indes nicht mit der von der Höhe des Vermögens unabhängigen Forderung nach Steuerfreiheit des Gebrauchsvermögens vereinbar.<sup>290</sup>

Gleichheitsrechtlichen Bedenken begegnet die Vermögensabgabe ferner im Hinblick auf den Freibetrag in Höhe von 5 Mio. € für Betriebsvermögen. Ungeachtet der Frage, ob die Begünstigung von Betriebsvermögen gegenüber Privatvermögen im Hinblick auf die besonderen Liquiditätserfordernisse von Unternehmen und zur Vermeidung von Nachteilen im internationalen Wettbewerb dem Grunde nach gerechtfertigt werden kann,<sup>291</sup> scheitert auch der Entwurf der Vermögensabgabe an einer trennscharfen Abgrenzung. Zwar nimmt der Entwurf der Grünen Vermögensabgabe sog. Verwaltungsvermögen unter restriktiveren Voraussetzungen aus als das geltende Erbschaftsteuergesetz.<sup>292</sup> Die Zuordnung bleibt gleichwohl gestaltbar.

### 3. Einführung einer Euro-Zwangsanleihe

Alternativ zur Vermögensabgabe hat das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung die Einführung einer Zwangsanleihe ins Spiel gebracht.<sup>293</sup> Zwangsanleihen unterscheiden sich von Steuern durch ihre Rückzahlbarkeit. Steuern sind Eigenmittel des Staates<sup>294</sup> und keine Schuldtitel. Zwangsweise Staatsanleihen haben demgegenüber Fremdkapitalcharakter. Zwangsanleihen fallen damit, jedenfalls soweit sie rückzahlbar sind, per se nicht unter die auf

---

<sup>288</sup> *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt, Dezember 2010, S. 60.

<sup>289</sup> *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 212.

<sup>290</sup> Siehe oben S. 43 f.

<sup>291</sup> Siehe oben S. 55 f.

<sup>292</sup> Verwaltungsvermögen wird nur dann begünstigt, wenn es nicht mehr als 10 % des Betriebsvermögens beträgt (s. § 11 Abs. 2 des Entwurfs).

<sup>293</sup> *Bach*, DIW Wochenbericht Nr. 28/2012, S. 3, 10.

<sup>294</sup> *Birk*, in *Gedächtnisschrift für Trzaskalik*, 2005, 345.

Steuern beschränkte Finanzverfassung,<sup>295</sup> vielmehr ist ihre Zulässigkeit im Zusammenhang mit den Regelungen über die Staatsverschuldung zu sehen. Allerdings kann Art. 115 GG keine allgemeine Bundeskompetenz zur Einführung von Zwangsanleihen entnommen werden.<sup>296</sup> Die Regelungen über die Staatsverschuldung beinhalten keine Eingriffskompetenz in Individualrechte. Damit lässt sich weder aus Art. 105 GG noch aus Art. 115 GG eine Kompetenz zur Erhebung einer Zwangsanleihe ableiten, sodass allein die Berufung auf eine Sachkompetenznorm zugunsten des Bundes in Betracht käme, falls die Zwangsanleihe als Sonderabgabe qualifiziert werden könnte.<sup>297</sup> Ungeachtet der Frage, ob eine den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an verfassungskonforme Sonderabgaben genügende Ausgestaltung<sup>298</sup> theoretisch denkbar ist, würde eine Zwangsanleihe, die sich im Zuschnitt an der Vermögensabgabe orientiert, weder dem Erfordernis der Gruppenhomogenität entsprechen, noch käme der Abbau der Staatsverschuldung der in Anspruch genommenen Gruppe in besonderem Maße zugute. Ebenso wenig rechtfertigt der Ausgleichsgedanke die Erhebung einer Sonderabgabe. Zwar mögen die Inhaber von Kapitalvermögen in besonderem Maße von der Bankenrettung profitiert haben, doch kann auf diese Weise auch bei typisierender Betrachtung keine Vermögenssonderabgabe in Form einer Zwangsanleihe legitimiert werden, die neben Kapitalvermögen auch sonstiges Vermögen belastet.

#### **4. Zur Reform der bestehenden vermögensbezogenen Steuern**

Der aufgezeigte verfassungsrechtliche Rahmen ist auch bei der Beurteilung und Reform der geltenden vermögensbezogenen Steuern zu berücksichtigen.

##### **a. Erbschaftsteuer**

Das verfassungsrechtliche Schicksal der Erbschaftsteuer ist erneut ungewiss. Der 2. Senat des Bundesfinanzhofs hat im Vorlagebeschluss vom 27.9.2012<sup>299</sup> die Ungereimtheiten der Verschonung des Betriebsvermögens

---

<sup>295</sup> BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256, 281 f.

<sup>296</sup> BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256, 274.

<sup>297</sup> *Arndt*, Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen, 1983, 45.

<sup>298</sup> Zu den Voraussetzungen siehe *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 2 Rz. 26 ff.

<sup>299</sup> BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063.

durch §§ 13a und 13b ErbStG und die sich hieraus ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten eindrucksvoll dargelegt. Den Fall der vermögensverwaltenden gewerblich geprägten Personengesellschaft<sup>300</sup> wird man möglicherweise durch verfassungskonforme Auslegung oder Anwendung von § 42 AO lösen können. Diese Möglichkeit der Korrektur im Wege der Rechtsanwendung ist aber jedenfalls dann versperrt, wenn als Vehikel eine GmbH eingesetzt wird. Auch die Ausnahme von Geldmitteln aus der Definition des schädlichen Verwaltungsvermögens bietet nicht mit dem Begünstigungszweck vereinbare Gestaltungsmöglichkeiten. Die im Jahressteuergesetz 2013<sup>301</sup> vorgesehenen Maßnahmen<sup>302</sup> gegen sog. Cash-GmbHs<sup>303</sup> beseitigen einige der Gestaltungsmöglichkeiten, freilich – wie so oft bei typisierenden Antimissbrauchsvorschriften – um den Preis überschießender Wirkungen.<sup>304</sup> Die Begrenzung der Begünstigung von Finanzmitteln auf 10 % des Betriebsvermögens wird der Vielgestaltigkeit unternehmerischen Liquiditätsbedarfs nicht gerecht.<sup>305</sup> Auch lösen derartige Regeln nicht das Grundproblem,<sup>306</sup> dass eine trennscharfe Unterscheidung zwischen gutem und schlechtem, produktivem und unproduktivem Vermögen unmöglich ist, jedenfalls nicht entlang der einkommensteuerrechtlichen Kategorie des Betriebsvermögens vorgenommen werden kann. Zudem verstoßen die Vergünstigungsnormen nach Auffassung des 2. BFH-Senats unabhängig von der mangelnden Zielgenauigkeit auch gegen das Übermaßverbot. Die vollständige bzw. weitgehende Befreiung unabhängig von der Größe des ererbten Unternehmensvermögens und der Liquiditätssituation sei gemessen an dem Ziel einer Vermeidung des Abbaus von Arbeitsplätzen infolge der Erbschaftsteuerbelastung des Unternehmensübergangs nicht erforderlich und somit unverhältnismäßig.<sup>307</sup>

Ob das Bundesverfassungsgericht sich diesem Urteil anschließen wird, ist indes keineswegs eindeutig. Dass der Gesetzgeber mit der Reform der Be-

---

<sup>300</sup> A.A. BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 120.

<sup>301</sup> Nachträglich in den Gesetzesentwurf eingefügt durch den Finanzausschuss des Bundesrats, siehe BR-Drs. 302/1/12.

<sup>302</sup> Hierzu *Bäumel*, StuB 2012, 706; *Felten*, BB 2012, 2275; *Korezkij*, DStR 2012, 1640.

<sup>303</sup> Siehe *Schrinner*, Handelsblatt v. 1.6.2012, S. 16.

<sup>304</sup> *Korezkij*, DStR 2012, 1640, 1646.

<sup>305</sup> *Korezkij*, DStR 2012, 1640, 1643.

<sup>306</sup> Skeptisch auch *Felten*, BB 2012, 2275.

<sup>307</sup> BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 87 ff.

wertungsvorschriften durch das Jahressteuergesetz 1997<sup>308</sup> die vom Bundesverfassungsgericht im 1995er-Beschluss aufgestellten Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Bewertung nicht erfüllt hatte, war offensichtlich. Der Erfolg im 2006er-Beschluss<sup>309</sup> war damit geradezu vorprogrammiert. In der Erbschaftsteuerreform 2008 hat sich der Gesetzgeber indes grundsätzlich an die Vorgaben des BVerfG gehalten, das den Gesetzgeber ja geradezu dazu herausgefordert hat, auf der zweiten Stufe Verschonungsregeln zu normieren.<sup>310</sup> Jetzt kommt es darauf an, ob diese gleichheitsgerecht ausgestaltet und verhältnismäßig sind. Die Rechtsprechung des BVerfG zu Steuervergünstigungen ist allerdings relativ schwer vorhersehbar.<sup>311</sup> Zwar hat das Gericht im Erbschaftsteuerbeschluss von 2006 gefordert, die Begünstigung müsse durch „zielgenaue“ und „normenklare“ Lenkungsstatbestände erfolgen.<sup>312</sup> Andererseits wird dem lenkenden Gesetzgeber seitens der Richter großer Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum zugemessen, wie etwa in der Entscheidung zur Ökosteuern aus dem Jahr 2004<sup>313</sup> sehr deutlich geworden ist. Noch ungewisser ist vor diesem Hintergrund, ob das Bundesverfassungsgericht für den Fall, dass es die Unvereinbarkeit der Verschonungsregeln mit Art. 3 Abs. 1 GG feststellt, den Gesetzgeber zu rückwirkender Korrektur<sup>314</sup> zwingen oder erneut lediglich eine pro futuro wirkende Reformpflicht aussprechen wird.

Daran, dass die Konzeption der Erbschaftsteuer mit schmaler, gestaltungsanfälliger Bemessungsgrundlage und hohen Steuersätzen verfehlt ist und dass der Gesetzgeber gut beraten wäre, diesen Ansatz zu überdenken, ändert dies allerdings nichts. Dabei sind die heutigen Verschonungsregeln für das Betriebsvermögen gleich doppelt ineffizient. Denn sie machen zunächst eine exakte Bewertung erforderlich, verschwenden den hiermit verbundenen Ver-

---

<sup>308</sup> JStG 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049.

<sup>309</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

<sup>310</sup> Zur Kritik an den verfassungsgerichtlichen Vorgaben siehe *Seer*, ZEV 2007, 101, 105 ff.; *Hey*, JZ 2007, 564, 569 ff.

<sup>311</sup> Siehe hierzu grundlegend *Schön*, in FS Spindler, 2011, 169 ff.

<sup>312</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 2. Leitsatz.

<sup>313</sup> BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 299.

<sup>314</sup> Die rückwirkende Korrektur liefe darauf hinaus, dass die Erbschaftsteuer für die Vergangenheit nicht erhoben werden könnte, da einer rückwirkenden Versagung der verfassungswidrigen Begünstigungsstatbestände das Vertrauensschutzprinzip entgegenstehe.

waltungsaufwand aber, wenn nach Ablauf der Behaltefristen, keine Steuer erhoben werden kann.

Die Forderung nach einer deutlichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Rückführung bzw. Abschaffung der derzeitigen großzügigen Freibeträge bei gleichzeitig deutlich abgesenkten Steuersätzen findet dementsprechend eine breite Anhängerschaft.<sup>315</sup> Eine großzügige Stundungsregel für Betriebsvermögen könnte zusätzlich helfen, Liquiditätsengpässe zu vermeiden. Zwar bedarf es dann weiterhin einer Abgrenzung zwischen privilegiertem und nicht privilegiertem Vermögen, allerdings im Hinblick auf die weitaus geringere Vergünstigungswirkung einer Stundungsregelung ohne die heutigen Gestaltungsanreize.

Dabei ist freilich zu bedenken, dass bei einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage die Anzahl der Steuerfälle und damit der Verwaltungsaufwand steigt, ohne dass hiermit – wenn die Steuersätze entsprechend gesenkt werden – Mehraufkommen verbunden ist. Überdies besteht – dies ist allerdings eher ein politökonomisches Problem – die Gefahr, dass die Bemessungsgrundlage verbreitert wird, ohne dass die Steuersätze abgesenkt werden. Dies entspräche der politischen Forderung nach deutlicher Erhöhung des Erbschaftsteueraufkommens<sup>316</sup>. Und selbst wenn es zunächst zu einer Senkung der Steuersätze käme, besteht die Tendenz, im Anschluss auf der Grundlage der nunmehr verbreiterten Bemessungsgrundlage die Steuersätze wieder zu erhöhen. Dies ließ sich in den letzten Jahren sowohl in der Einkommensteuer als auch in der Grunderwerbsteuer<sup>317</sup> beobachten.

---

<sup>315</sup> Diese Forderung wird mittlerweile nahezu unisono erhoben, vgl. etwa *Wiss. Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 37 ff.: a.A. noch *Degenhard*, Reform der Erbschaftsteuer, IFSt-Schrift Nr. 344 (1996), 15 ff., infolge des ersten Erbschaftsteuerbeschlusses, die sich die Gestaltungsanfälligkeit nicht erkennend dezidiert für eine vollständige Befreiung von Betriebsvermögen ausgesprochen hat.

<sup>316</sup> Vgl. die „Reformvorschläge zur Steuer- und Abgabepolitik“ der SPD-Bundestagsfraktion, unter [http://www.spd-fraktion.de/sites/default/files/materialien\\_fachgespraech\\_steuern\\_2011endversion.pdf](http://www.spd-fraktion.de/sites/default/files/materialien_fachgespraech_steuern_2011endversion.pdf), S. 18. Ebenfalls dazu das aktuelle Parteiprogramm der Linken, unter [http://www.die-linke.de/fileadmin/download/dokumente/programm\\_der\\_partei\\_die\\_linke\\_erfurt2011.pdf](http://www.die-linke.de/fileadmin/download/dokumente/programm_der_partei_die_linke_erfurt2011.pdf), S. 7.

<sup>317</sup> Beginnend bei 2 % nach der Reform der Grunderwerbsteuer im Jahr 1983 bis zum 31.12.1996, ab 1.1.1997 Anhebung auf 3,5 % und nach Übertragung der Steuersatzkompetenz auf die Länder (vgl. Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG) seit 2011/2012 in nahezu allen Ländern Erhöhung auf 4,5 oder 5 %.

## b. Grundsteuer

### aa. Fortbestand der Grundsteuer

Grundsätzlich lassen sich alle Einwände, die gegen eine allgemeine Vermögensteuer erhoben werden, auch gegen die Grundsteuer anführen.<sup>318</sup> Interessanterweise wird die Grundsteuer jedoch viel weniger infrage gestellt als die Vermögensteuer. Dies mag zum einen daran liegen, dass die Grundsteuer zu den ältesten Steuern gehört,<sup>319</sup> dass sie international extrem verbreitet ist, aber auch an ihrer geringen Höhe<sup>320</sup> und dem Umstand, dass sie überwältigt werden kann. Sie ist eine stetige verlässliche Einnahmequelle für die Kommunen, die auf das Aufkommen der Grundsteuer schlichtweg nicht verzichten können. Auch die gute Vollziehbarkeit und das fehlende Steuerverlagerungspotential machen die Grundsteuer attraktiv. Steuern auf Immobilien werden vom europäischen Wachstumsbericht 2012 zudem als am wenigsten wachstumshemmend eingeschätzt.<sup>321</sup> Bei so vielen „guten Eigenschaften“ wundert es nicht, dass nur gelegentlich aus den Rechtfertigungsdefiziten die Konsequenz gezogen wird, die Grundsteuer müsse abgeschafft werden.<sup>322</sup>

### bb. Steuersystematische Einordnung der Grundsteuer

Wie bei der allgemeinen Vermögensteuer hängen Reformbedarf und Ausgestaltung der Grundsteuer von ihrer steuersystematischen Einordnung ab. Die Grundsteuer ist Sondervermögensteuer.<sup>323</sup> Allgemeine Vermögensteuer auf

---

<sup>318</sup> Krit. insb. im Hinblick auf die Rechtfertigung als Sollertragsteuer *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 11 f.

<sup>319</sup> *Becker*, BB 2011, 535.

<sup>320</sup> *Eisele*, SteuerStud 2007, 268, 269.

<sup>321</sup> Vgl. den Anhang zum Jahreswachstumsbericht 2012, „Wachstumsfreundliche Steuerpolitik in den Mitgliedstaaten und bessere Steuerkoordinierung in der EU“ vom 23.11.2011, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/ags2012\\_annex4\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/ags2012_annex4_de.pdf).

<sup>322</sup> So aber etwa Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Grundsteuer, Heft 14 (1969), 45; abgeschwächt wiederholt von *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 12 u. 16 f.; dezidiert für die Beibehaltung der Grundsteuer dagegen *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 6.

<sup>323</sup> *Ritter*, in Festgabe F. J. Haas, 1996, 283, 287.

das Immobilienvermögen und Grundsteuer greifen auf dasselbe Steuerobjekt zu.<sup>324</sup> Im Unterschied zur Vermögensteuer kennt die Grundsteuer jedoch als Real- oder Objektsteuer keine persönlichen Freibeträge. Die Familienverhältnisse des Grundstückseigentümers bleiben ebenso unberücksichtigt wie mit dem Grundbesitz in Zusammenhang stehende Schulden. Die Notwendigkeit einer steuerlichen Verschonung im Umfang eines privaten Gebrauchsvermögens wird vom Bundesfinanzhof abgelehnt.<sup>325</sup>

Zur Rechtfertigung der Grundsteuer wird zum einen das Konzept der Soll-ertragsteuer bemüht.<sup>326</sup> Daneben gibt es einen äquivalenztheoretischen Rechtfertigungsansatz.<sup>327</sup> Auf diese Weise soll den bereits erörterten<sup>328</sup> Ein-

---

<sup>324</sup> Ritter, in Festgabe F. J. Haas, 1996, 283, 287, weist zu Recht darauf hin, dass diese Doppelbelastung bei Ansatz realitätsgerechter Werte nicht länger ignoriert werden kann.

<sup>325</sup> Vgl. BFH v. 12.10.2005 – II B 36/05, BFH/NV 2006, 369 „Die Behauptung der Kläger, dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91 (BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, „Vermögensteuerbeschluss“) könne entnommen werden, die darin geforderte Freistellung des zur individuellen Lebensgestaltung erforderlichen Vermögens („Gebrauchsvermögen“) für die Vermögensteuer habe für alle direkten Steuern – und damit auch für die Grundsteuer – zu gelten, trifft nicht zu. Denn aus dem „Vermögensteuerbeschluss“ ergibt sich nicht, dass „Gebrauchsvermögen“ generell von direkten Steuern freizustellen sei. Dies hat das BVerfG in seinem – insoweit von den Klägern unzutreffend wiedergegebenen – Beschluss vom 8. Januar 1999 1 BvL 14/98 (BStBl. II 1999, 152) klarstellend ausgeführt. Auch aus dem Prinzip der eigentumschonenden und freiheitsschonenden Besteuerung kann nicht abgeleitet werden, persönliches Gebrauchsvermögen sei generell von direkten Steuern freizustellen“; vgl. auch BFH v. 24.3.2003 – II B 34/02, BFH/NV 2003, 941, 942. Siehe ferner zur Grunderwerbsteuer BVerfG v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152: Die Belastung des Erwerbs privat genutzter Immobilien durch die Grunderwerbsteuer kollidiere nicht mit dem im Vermögensteuerbeschluss (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 141) aufgestellten Postulat der Freistellung des privaten Gebrauchsvermögens. Dieses lasse sich nicht auf eine Rechtsverkehrsteuer wie die Grunderwerbsteuer übertragen. Zustimmend Eisele, Der Gemeindehaushalt 2009, 206, 208.

<sup>326</sup> Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 13 Rz. 201; Englert/Alex, DStR 2007, 95, 98; krit. Drosdzol, DStZ 1999, 831.

<sup>327</sup> Insbesondere von finanzwissenschaftlicher Seite vgl. etwa *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2; Eisele, DStR 2005, 1971, 1973.

<sup>328</sup> Siehe oben S. 33 ff.

wänden gegen Sollertragsteuern begegnet werden.<sup>329</sup> So stellt der Bundesfinanzhof den Zusammenhang zwischen dem Grundsteueraufkommen und den gemeindlichen Leistungen der Daseinsvorsorge heraus.<sup>330</sup> Diesem Ansatz wohnt angesichts der offenen Überwälzung der Grundsteuer auf die Mieter eine gewisse Plausibilität inne. Die Grundsteuer lässt sich als eine Art Einwohnersteuer<sup>331</sup> oder kommunale Wohnungsteuer<sup>332</sup> verstehen, als allgemeine Beteiligung sämtlicher Gemeindeglieder an den Lasten der gemeindlichen Infrastruktur. Freilich stellt sich dann die Frage nach dem richtigen Maßstab einer derartigen allgemeinen Beteiligung an den Kosten des Gemeindegliedwesens. Äquivalenztheoretische Steuerrechtserklärungen krankens stets daran, dass es allenfalls einen sehr losen Zusammenhang zwischen der Kostenverursachung oder Nutzenziehung und der konkreten Steuerleistung gibt.<sup>333</sup> Das Bundesverfassungsgericht würde sich hieran allerdings wohl nicht stoßen. Aus der Entscheidung zur Gewerbesteuer lässt sich folgern, dass das Gericht äquivalenztheoretische Rechtfertigungen gerade im Bereich der Kommunalsteuern nicht weiter hinterfragt.<sup>334</sup> Auch die Nennung in der Finanzverfassung wäre nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts geeignet, die Grundsteuer als Steuertypus verfassungsgerichtlich abzusichern.<sup>335</sup>

Die Frage nach der Einordnung der Grundsteuer (Sondervermögensteuer – Sollertragsteuer – Äquivalenzsteuer – Einwohnersteuer) mag auf den ersten Blick theoretisch erscheinen, hat aber im Rahmen der anstehenden Re-

---

<sup>329</sup> In Bezug auf die Grundsteuer *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 13 Rz. 202.

<sup>330</sup> BFH v. 20.12. 2002, BFH/NV 2003, 508.

<sup>331</sup> Dazu *Haury*, *StuW* 1979, 51; *Bayer*, *KStZ* 1989, 167; *Beck/Prinz*, *Wirtschaftsdienst* 2011, 339, 344 ff., mit Vorschlägen für die konsequente Umwandlung der Grundsteuer in eine „kommunale Wohnungsteuer“.

<sup>332</sup> *Beck/Prinz*, *Wirtschaftsdienst* 2011, 339, 344 ff. mit Vorschlägen für die konsequente Umwandlung der Grundsteuer in eine „kommunale Wohnungsteuer“ und zu Unterschieden zwischen kommunaler Wohnungsteuer und Bürgersteuer.

<sup>333</sup> Hierzu ausführlicher *Hey*, in *FS J. Lang*, 2010, 133, 146 f.

<sup>334</sup> BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 37 ff.

<sup>335</sup> Vgl. zur Gewerbesteuer BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 39; a.A. in dieser Schrift S. 30 f.

formüberlegungen<sup>336</sup> erhebliche Bedeutung für die künftige Ausgestaltung der Grundsteuer. Die Einheitsbewertung mit ihren ganz willkürlichen Ergebnissen lässt sich auf diese Weise nicht rechtfertigen, wohl aber stellt sich die Frage, ob auf der Grundlage des Äquivalenzprinzips ein wertunabhängiger Maßstab in Betracht kommt.

cc. Verfassungswidrigkeit der geltenden Rechtslage – Reformoptionen

Bei der Grundsteuer liegt das Hauptproblem in der Bewertung. Zwar stellt sich hier das Problem der Bewertungsungleichheit nur innerhalb des Grundvermögens. Eine einheitliche Unterbewertung wäre aber nur dann „unschädlich“, wenn es nicht zu einer Verzerrung der Wertrelationen käme. Genau dies ist aber in der Vergangenheit geschehen<sup>337</sup> und wird voraussichtlich in Zukunft noch in sehr viel stärkerem Maße auftreten. In einigen wenigen Ballungsgebieten ist mit einer kontinuierlichen, z.T. sogar steilen Wertsteigerung von Immobilien zu rechnen, in ländlichen Regionen kommt es dagegen zu einem massiven Wertverfall mit der Gefahr dauerhaften Leerstandes.<sup>338</sup>

Eine Reform der Grundsteuer ist im Hinblick auf die seitens des Bundesfinanzhofs für Jahre ab 2007 geäußerten Zweifel an der Gleichheitssatzkonformität der Einheitswerte<sup>339</sup> unausweichlich. Dass der Gesetzgeber trotzdem noch nicht tätig geworden ist und trotz zahlreicher Reformvorschläge bisher kein Gesetzentwurf eingebracht wurde, hat verschiedene Gründe.

---

<sup>336</sup> Zu den verschiedenen Reformmodellen siehe *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 22 ff.; *Becker*, BB 2011, 535 ff.; *Stöckel*, NWB 2011, 1708 ff.

<sup>337</sup> Vgl. *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 1.

<sup>338</sup> Zur Anwendung der Erlassvorschrift des § 33 GrStG in Fällen eines strukturell bedingten Leerstandes BFH v. 24.10.2007 – II R 5/05, BStBl. II 2008, 384; *Englert/Alex*, DStR 2007, 95.

<sup>339</sup> BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897 ff.

Zum einen fehlt es bisher an einem klaren Verdikt.<sup>340</sup> Solange das Bundesverfassungsgericht die derzeitige Rechtslage nicht für verfassungswidrig erklärt hat, sind die Gemeinden an der Erhebung der Grundsteuer nicht gehindert.

Zum anderen scheint ein Zuwarten bis zu einer Entscheidung der Karlsruher Richter auch deshalb möglich, weil damit gerechnet werden kann, dass das Gericht von seiner pro-futuro-Spruchpraxis Gebrauch machen wird,<sup>341</sup> sodass die Reformunwilligkeit bzw. -unfähigkeit der Politik folgenlos bleiben wird. Dabei zeigt sich hier ein weiteres Mal, dass das Bundesverfassungsgericht mit der Abkehr von der grundsätzlichen ex-tunc-Wirkung<sup>342</sup> seiner Entscheidungen verfassungsrechtliche Ignoranz des Gesetzgebers begünstigt.<sup>343</sup> Zwar liegt es in der Natur der Sache des durch die veralteten Einheitswerte begründeten Gleichheitssatzverstoßes, dass das Gericht dem Gesetzgeber keine Vorgaben machen kann, in welcher Weise ein Bewertungsmaßstab herzustellen ist. Dies bedeutet aber nicht, dass verfassungswidrige Zustände für die Vergangenheit grundsätzlich hinzunehmen wären. Vielmehr entspricht es der Konzeption der nur deklaratorischen Wirkung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, dass sich die Reparaturpflicht grds. auch auf die Vergangenheit erstreckt, wobei die Steuerpflichtigen vor einer Korrektur durch eine rückwirkende Anhebung des Bewertungsniveaus durch das rechtsstaatliche Vertrauensschutzprinzip geschützt wären. In der Konsequenz bliebe als Reaktion auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, das die Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer feststellt, praktisch nur, auf die Erhebung der Grundsteuer jedenfalls in allen offenen Fällen zu verzichten. Nur dies könnte den Gesetzgeber davon abhalten, sehenden Auges den Gleichheitssatz mit Füßen zu treten. Das Bundesverfassungsgericht wird diesen Schritt aber wohl kaum gehen, sodass sich die Gemeinden im

---

<sup>340</sup> In der Vergangenheit ist das BVerfG dieser Frage durch nicht mit Begründung versehene Nichtannahmebeschlüsse aus dem Weg gegangen, siehe BVerfG ZKF 2006, 213; BVerfG, DB 2009, 773. Siehe insbesondere das anhängige Verfassungsbeschwerdeverfahren 2 BvR 287/11.

<sup>341</sup> So auch die Vermutung von *Becker*, BB 2011, 535, 539.

<sup>342</sup> Auch Unvereinbarkeitsfeststellungen haben grundsätzlich ex-tunc-Wirkung, vgl. z.B. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 58; BVerfG v. 16.03.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 283; BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, 39; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 247.

<sup>343</sup> *Seer*, NJW 1996, 285, 289; *Sangmeister*, StuW 2001, 168, 179; *Heußner*, NJW 1982, 257, 259; *Hey*, in FS Spindler, 2011, 97, 102 ff.; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rz. 287.

Hinblick auf die – verfassungsdogmatisch nicht begründbare – Rücksichtnahme der Karlsruher Richter auf die verlässliche Finanz- und Haushaltsplanung<sup>344</sup> in Sicherheit wiegen können, die Grundsteuereinnahmen trotz der allseits bekannten Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden Einheitsbewertung behalten zu dürfen.

Verständnis für die Untätigkeit des Gesetzgebers kann man allenfalls deshalb haben, weil sich die Politik vom Bundesverfassungsgericht wohl auch eine – allerdings nur als obiter dictum zu wertende – Aussage dahingehend erhofft, welche gesetzgeberischen Spielräume bei der Reform der Grundsteuer bestehen, insbesondere, ob auch eine sich von Grundstückswerten lösende, rein an der Grundstücksfläche orientierte Bemessungsgrundlage mit dem Grundgesetz vereinbar wäre.<sup>345</sup>

Soweit man dem Äquivalenzgedanken folgt, führt dies m.E. primär zu einer wertbezogenen Bemessungsgrundlage. Die gemeindlichen Infrastrukturmaßnahmen schlagen sich am ehesten im Wert des Grundstücks nieder. Diese Position hat auch der Wissenschaftliche Beirat beim BMF in einer Stellungnahme zur Grundsteuer vertreten,<sup>346</sup> wobei dann die weitere Frage zu beantworten ist, ob hierin nur das Grundstück oder auch die aufstehende Immobilie eingehen muss. Wenn man die Rechtfertigung in den Bodenpreisen sieht, wäre es konsequent, die Immobilie auszunehmen. Indes schlägt an dieser Stelle der Charakter der Grundsteuer als Vermögensteuer und der hieran gemeinhin geknüpfte Sollertragsteuergedanke zurück. Der mit dem Grundstück zu erzielende Ertrag wird eben ganz wesentlich über die Bebauung bestimmt.

Das Problem jedes wertbezogenen Ansatzes liegt freilich darin, dass die Möglichkeit der Annäherung an Verkehrswerte, die verfassungsrechtlich zu fordern ist, im Rahmen der Grundsteuer angesichts von 35 Mio. Grund-

---

<sup>344</sup> Zur Kritik am Budgetargument *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rz. 287 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 9.

<sup>345</sup> Dezidiert gegen derartige verfassungsgerichtliche Leitlinien für zukünftige Gesetzgebungsverfahren *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 151 f.

<sup>346</sup> *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 6; ebenso *Beck/Prinz*, Wirtschaftsdienst 2011, 339, 344, mit dem Vorschlag einer auf der Nettokaltmiete basierenden kommunalen Wohnungsteuer als „Quasi-Nutzungsentgelt für kommunale Infrastrukturleistungen“; a.A. *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 13 ff.

stücken<sup>347</sup> als kaum realisierbar erscheint.<sup>348</sup> Zwar mögen im Rahmen der niedrigen Grundsteuer größere Toleranzbreiten gelten, innerhalb derer die Steuerwerte um den Verkehrswert herum liegen dürfen (zur Definition des „Annäherungswertes“ siehe oben S. 48). Die Wertbezogenheit der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage darf aber nicht zur Fiktion werden. Diese Gefahr besteht, wenn es nicht gelingt, ein Verfahren zu finden, das einerseits mit Blick auf die geringe Höhe der Grundsteuer kostengünstig ist und andererseits hinreichend realitätsgerechte Werte produziert. Die empirischen Erhebungen von *Maiterth* und *Houben*<sup>349</sup> zeigen, dass die im Rahmen der Erbschaftsteuer genutzten Verfahren zwar zu einer deutlich stärkeren Verkehrswertannäherung führen als der Ansatz der veralteten Einheitswerte, es aber gleichzeitig bei erheblichen Schwankungsbreiten bleibt. Diese Schwierigkeiten erklären, warum Alternativen zur bisherigen Wertorientierung der Grundsteuer immer mehr Befürworter finden.<sup>350</sup>

Stellt man auf den Charakter als Bürgersteuer ab, eine Art poll tax (community charge),<sup>351</sup> dann wäre eigentlich eine Kopfsteuer die richtige Antwort.<sup>352</sup> Eine solche wäre jedoch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip schlechterdings unvereinbar.<sup>353</sup> Es bleibt die Frage nach der Zulässigkeit eines reinen Flächenmaßstabs, wie von den Südländern aktuell gefordert, bzw. einer Kombination aus Bodenrichtwerten und Gebäudenutzfläche. Unzweifelhaft hat

---

<sup>347</sup> *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 17.

<sup>348</sup> Sehr skeptisch etwa *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 16 Rz. 39; optimistischer *Becker*, BB 2012, 535, 537 ff.

<sup>349</sup> In dieser Schrift, S. 132 ff.

<sup>350</sup> Siehe etwa *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 16 Rz. 39, der sich für eine Kombination aus Bodenrichtwert und Gebäudefläche ausspricht; siehe auch die Diskussionsbeiträge auf der Jahrestagung 2011 der DStJG (DStJG 35 [2012]) von *Lang*, S. 347 und *Bier*, S. 349.

<sup>351</sup> Hierzu *Alt/Preston/Siebieta*, in *Mirrlees Review „Dimensions of Tax Design“*, hrsg. v. Institute of Fiscal Studies, Oxford 2010, 1223 ff.

<sup>352</sup> *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2.

<sup>353</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 473 ff.; *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 15.

ein solcher Vorschlag den Vorteil der Einfachheit.<sup>354</sup> Es fragt sich, ob er auch verfassungskonform ist. Denn der geringe Verwaltungsaufwand allein liefert noch keine tragfähige Rechtfertigung. Die Frage ist vielmehr, ob Grundstücksflächen als Leistungsfähigkeitsindikator taugen oder die Äquivalenzbeziehung<sup>355</sup> zwischen kommunalen Leistungsangeboten und ihrer Nutzung durch die Gemeindebürger bzw. den hieraus gezogenen Vorteilen der Grundstückseigentümer sachgerecht abbilden können. Beides ist zu verneinen. Der Flächenmaßstab ist zwar nicht völlig aussagelos, wenn es um die möglichen Erträge eines Grundstücks (Sollertragsteuergedanke) oder dessen Verkehrswert (Substanzsteuergedanke) geht, aber die Bandbreite erzielbarer Mieten bzw. Kaufpreise variiert so stark, dass es sich nicht mehr um eine verfassungskonforme Typisierung handelt.<sup>356</sup> Ebenso wenig können aus der Fläche Rückschlüsse auf den Wert des Grundstücks gezogen werden, sodass auch dann, wenn man die Grundsteuer systematisch als Vermögenssubstanzsteuer verstehen will, keine sachgerechte Typisierung vorliegt. Einen Ausweg aus dem Dilemma eines am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Bewertungsmaßstabs haben *Joachim Lang* und *Kilian Bizer* mit dem Ende der 1990er-Jahre präsentierten Vorschlag einer ökologischen Grundsteuer<sup>357</sup> gewiesen, die ihre Rechtfertigung aus der Differenzierung nach der Qualität der Grundstücksnutzung bezieht. Damit sollen Anreize für einen sparsamen Flächenverbrauch gesetzt werden.

---

<sup>354</sup> *Becker*, BB 2012, 535, 537; zur Bedeutung dieses Kriteriums vor dem Hintergrund der schwachen Rechtfertigung der Grundsteuer *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 17.

<sup>355</sup> Anders die Begründung im Bericht der „Südländer“: „Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip“, abgedruckt hier im Anhang, A7. Siehe auch *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 14: Der Nutzen der kommunalen Infrastruktur steige mit der Größe des Grundbesitzes. Gleichzeitig zieht *Schulemann* aber zu Recht die generelle Eignung des Äquivalenzprinzips zur Steuerrechtfertigung infrage (a.a.O.).

<sup>356</sup> Ebenso *Becker*, BB 2012, 535, 537: Verstoß gegen Folgerichtigkeitsgebot.

<sup>357</sup> *Bizer/Lang*, Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, 1998 (veröffentlicht vom Umweltbundesamt in: Texte 21/00, 2000) mit Rezension von *Jachmann*, StuW 2001, 379. Für eine Grundsteuer mit Lenkungswirkung auch *Löhr*, Reform der Grundsteuer als Instrument der Flächenhaushaltspolitik, Wirtschaftsdienst 2004, 113 ff.; a.A. *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 15 f.

Meiner Ansicht nach bleibt jedoch, will man diesen Weg nicht beschreiten und gleichwohl an der Grundsteuer festhalten, nichts anderes übrig, als das Bewertungsverfahren zu reformieren. Auch wenn man in der Abwägung zwischen Praktikabilität und Erhebungseffizienz und Realitätsgerechtigkeit der Werte wahrscheinlich erhebliche Abstriche zulasten Letzterer machen muss, dürfte ein auch nur annähernd wertbezogener Maßstab<sup>358</sup> eher geeignet sein, einen der hier angebotenen Rechtfertigungszusammenhänge zu bedienen, als ein reiner Flächenmaßstab.

Die Schwierigkeiten einer gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung sprechen gleichzeitig deutlich gegen eine Anhebung des Steueraufkommens aus der Grundsteuer.<sup>359</sup>

## VI. Zusammenfassung

Der Spielraum für Steuern auf das Vermögen ist verfassungsrechtlich eng umgrenzt:

1. Es ist nicht erkennbar, wie eine laufende Vermögensteuer konzipiert werden könnte, die den Anforderungen von Art. 14 GG genügt.
2. Einmalige Vermögensabgaben im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG sind als außerordentliche Finanzierungsinstrumente auf notstandsähnliche Ausnahmesituationen beschränkt. Eine solche liegt derzeit nicht vor.
3. Erbschaftsteuer und Grundsteuer bedürfen dringender Reform. Sie sind in ihrer aktuellen Ausformung verfassungswidrig.

Damit bewahrheitet sich die eingangs zitierte Skepsis von *Healey*:<sup>360</sup> Je intensiver man sich mit vermögensbezogenen Abgaben befasst, umso ferner rückt eine Gestaltung, die nicht mit erheblichen Widersprüchen belastet wäre. Leider wird dies vermutlich kein Hinderungsgrund für die Politik sein, trotzdem zu handeln mit der Folge berechtigter Gegenwehr der Steuerpflichtigen und langanhaltender Rechtsunsicherheit bis zu einer gerichtli-

---

<sup>358</sup> *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 4 spricht sich bei vermieteten Grundstücken für den Miet- oder Pachtwert als Annäherungswert aus.

<sup>359</sup> Zutreffend *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), 17.

<sup>360</sup> Siehe das Zitat auf S. 10.

chen Klärung. Umso mehr bedarf es im Vorfeld der fachlichen Debatte, um den Feldversuch auf dem Rücken der Steuerpflichtigen und mit der Gefahr erheblicher Abwanderungsbewegung doch noch zu vermeiden.

## **B Vermögensbesteuerung aus ökonomischer Sicht**

Prof. Dr. Ralf Maiterth / Prof. Dr. Henriette Houben<sup>1</sup>

### **I. Einleitung**

Die Diskussion über die adäquate Besteuerung von „Reichen“ hat in Deutschland eine lange Tradition und ist seit einiger Zeit wieder weit oben auf der politischen Agenda. Dies resultiert nicht zuletzt aus den finanziellen Lasten, die seit der Finanzmarktkrise zu schultern sind. Aber auch die mit Einführung der so genannten „Schuldenbremse“ erforderlich gewordene Konsolidierung der öffentlichen Haushalte wirft die Frage nach geeigneten Maßnahmen hierzu auf. Die Lösung hierfür liegt für Parteien des eher linken politischen Spektrums, Gewerkschaften und Wohlfahrtsverbänden auf der Hand. Es ist die „Reichenbesteuerung“, die ausgebaut werden muss. Dabei wird neben der Erhöhung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer insbesondere auf die im vorliegenden Beitrag interessierende stärkere Besteuerung von Vermögen abgestellt. Hier wird vor allem die (Wieder-)Einführung der seit 1997 in Deutschland nicht mehr erhobenen Vermögenssteuer gefordert. Darüber hinaus gibt es den Vorschlag der Bundestagsfraktion *Bündnis 90/DIE GRÜNEN* einer Vermögensabgabe, die in einem Zeitraum von zehn Jahren rund 100 Mrd. € einspielen soll. Begründet wird diese Vermögensabgabe mit den Kosten der Finanz- und Bankenkrise, die denjenigen Bürgern angelastet werden soll, die von der Bankenrettung in besonderem Maße profitiert hätten. Neben der Einführung der Vermögenssteuer werden die Erhöhung der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie eine Reform der Grundsteuer gefordert. Interessanterweise wird bei der Grundsteuerreformdiskussion – anders als bei der Erbschaft- und Vermögenssteuer – keine Steuererhöhung gefordert, sondern es werden lediglich Alternativen zu den jahrzehntealten Einheitswerten gesucht.

Die vorgebrachten Argumente zugunsten einer Erhöhung der Vermögensbesteuerung sind verteilungspolitischer Natur und wohlbekannt. Es soll sichergestellt werden, dass die „starken Schultern“ adäquat zur Finanzierung der Staatsausgaben herangezogen werden. Darüber hinaus soll eine Reduzierung

---

<sup>1</sup> *Prof. Dr. Ralf Maiterth* ist Inhaber der KPMG-Stiftungsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin, Forschungsprofessor am DIW und Vorstandsmitglied von arqus e.V. *Prof. Dr. Henriette Houben* ist Inhaber der Ernst & Young Junior-Stiftungsprofessur für quantitative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin und Research Affiliate von arqus e.V.

der als zu ungleich empfundenen Vermögensverteilung erreicht werden. Der im internationalen Vergleich geringe Beitrag der Vermögensbesteuerung zum Gesamtsteueraufkommen in Deutschland wird als weiteres Argument zugunsten einer höheren Besteuerung von Vermögen angeführt. Auch auf Seiten der Bevölkerung scheint die Wiedereinführung der Vermögensteuer auf breite Zustimmung zu stoßen. So sprachen sich rund 77 % der Befragten in einer jüngst durchgeführten Forsa-Umfrage für die (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer in Deutschland aus.<sup>2</sup> Dies führt uns zu einem weiteren gewichtigen Argument zugunsten einer verstärkten Vermögensbesteuerung, welches politikökonomischer Natur ist und in aller Regel nicht explizit genannt wird. Bei den „Reichen“ handelt es sich um eine kleine gesellschaftliche Gruppe, die von einer derartigen Steuererhöhungspolitik betroffen ist. Daher ist es kaum verwunderlich, dass eine Erhöhung der Vermögensbesteuerung zumindest im Hinblick auf die Vermögensteuer auf breite Zustimmung stößt. Lediglich die Gefahr unerwünschter ökonomischer Nebenwirkungen einer solchen Steuerpolitik dämpft die Euphorie etwas.

Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, wie die Vermögensbesteuerung aus ökonomischer Sicht zu beurteilen ist, wobei die von *Bündnis 90/DIE GRÜNEN* vorgeschlagene Vermögensabgabe nicht betrachtet wird.<sup>3</sup> Wenn nachfolgend von Vermögensbesteuerung gesprochen wird, werden darunter die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Grundsteuer und die Vermögensteuer subsumiert. Ob eine höhere Vermögensbesteuerung aus Gerechtigkeitsgründen wünschenswert ist, wird im vorliegenden Beitrag nicht diskutiert. Dies liegt zum einen daran, dass zum Themenkomplex „Vermögensbesteuerung und Steuergerechtigkeit“ ein umfangreiches wissenschaftliches Schrifttum existiert.<sup>4</sup> Zum anderen sind letztlich (subjektive) Werturteile maßgebend dafür, was eine bestimmte Person als gerecht oder ungerecht empfindet. Daher ist ein abschließendes Urteil darüber, ob eine Besteuerung von Ver-

---

<sup>2</sup> Vgl. Forsa-Umfrage vom 26.4.2012. Dabei wurde nach der Wiedereinführung der Vermögensteuer mit einem persönlichen Freibetrag i.H.v. 1 Mio. € gefragt.

<sup>3</sup> Vgl. ausführlich zur Vermögensabgabe *Bach/Besnozka/Steiner* (2010); *Spengel/Zinn* (2011).

<sup>4</sup> Vgl. u.a. *Bach* (1991), S. 116 f.; *Barth* (1998), S. 371 ff.; *Hedtkamp* (1988) S. 323 ff.; *Schneider* (1979a) und (1979b); *Tipke* (2003), S. 922–935. Es sei angemerkt, dass das neuere Schrifttum mehrheitlich der Auffassung zuneigt, eine Vermögensteuer sei nicht mit dem Argument einer gerechten Besteuerung zu rechtfertigen. Diese Auffassung vertritt auch *Hey*, wie in dieser IFSt-Schrift nachzulesen ist.

mögen für mehr oder für weniger Gerechtigkeit sorgt, jenseits subjektiver Meinungen nicht möglich.

Der Beitrag ist wie folgt strukturiert: Zunächst wird der Anteil der Vermögensbesteuerung am deutschen Steueraufkommen aufgezeigt und ein kurzer internationaler Vergleich der Bedeutung der Vermögensbesteuerung angestellt. In diesem Zusammenhang wird die Zweckmäßigkeit eines derartigen internationalen Vergleichs kritisch hinterfragt. Anschließend werden die Belastungs- und Kapitalkosteneffekte einer wiedereingeführten Vermögensteuer analysiert sowie mögliche Anpassungsreaktionen der betroffenen Wirtschaftssubjekte aufgezeigt. Abschließend wird auf die Bewertungsprobleme bei der Vermögensbesteuerung eingegangen, die insbesondere im Hinblick auf die relativ hohen Compliance Costs aber auch für die Gleichmäßigkeit einer Vermögensbesteuerung bedeutsam sind. Der Beitrag schließt mit einem Fazit.

## **II. Vermögensbesteuerung im nationalen und internationalen Kontext**

### **1. Beitrag zum inländischen Steueraufkommen**

Gemessen an der Aufmerksamkeit, die der Vermögensbesteuerung in Deutschland seit jeher zuteil wird, ist deren fiskalische Bedeutung – zumindest bislang – gering. So macht die Grundsteuer als (bisher) aufkommensmäßig ergiebigste Vermögensteuer mit rund 11 Mrd. € im Jahr 2011 lediglich knapp 2 % des Gesamtsteueraufkommens (0,44 % des BIP) aus. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belief sich im selben Jahr auf rund 4,2 Mrd. € und erbrachte damit lediglich rund 0,74 % des Gesamtsteueraufkommens (0,17 % des BIP). Auch die fiskalische Wirkung der besonders umstrittenen Vermögensteuer war zumindest in der Vergangenheit übersichtlich. So machte die Vermögensteuer im Zeitpunkt ihrer letztmaligen Erhebung im Jahr 1996 mit rund 2,3 Mrd. € nur 1,1 % des Gesamtsteueraufkommens (0,25 % des BIP) aus.<sup>5</sup> Einen wesentlichen Anteil hieran hatte die steuerliche Un-

---

<sup>5</sup> Die Erbschaft- und Schenkungsteuer trug 1996 lediglich 0,5 % zum Gesamtsteueraufkommen bei (Anteil am BIP 0,11 %). Bei der Grundsteuer waren es knapp 1,8 % (Anteil am BIP 0,38 %).

terbewertung von Betriebs- und Grundvermögen.<sup>6</sup> Die (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer mit der verfassungsrechtlich gebotenen marktnahen Bewertung würde bei einem (abschmelzenden) persönlichen Freibetrag i.H.v. 2 Mio. € nach Schätzungen des DIW kurzfristig rund 16,5 Mrd. € Aufkommen generieren;<sup>7</sup> dies wären immerhin rund 3,25 % des Gesamtsteueraufkommens 2011 (0,64 % des BIP). Langfristig, also unter Berücksichtigung von Anpassungsreaktionen der Steuerpflichtigen, rechnet das DIW mit einem jährlichen Aufkommen i.H.v. 11,6 Mrd. €.<sup>8</sup>

## 2. Vermögensbesteuerung im internationalen Vergleich

Der vorliegende Abschnitt setzt sich kritisch mit dem Argument auseinander, die Besteuerung von Vermögen sei in Deutschland im internationalen Vergleich unterdurchschnittlich ausgeprägt und eine höhere Vermögensbesteuerung daher angebracht. Dies wird insbesondere zugunsten der Einführung der Vermögensteuer und der Erhöhung der Erbschaftsteuer ins Feld geführt.

Dazu wird zunächst einmal ein OECD-Vergleich angestellt und das Aufkommen aus der Vermögensbesteuerung in Relation zum BIP betrachtet.

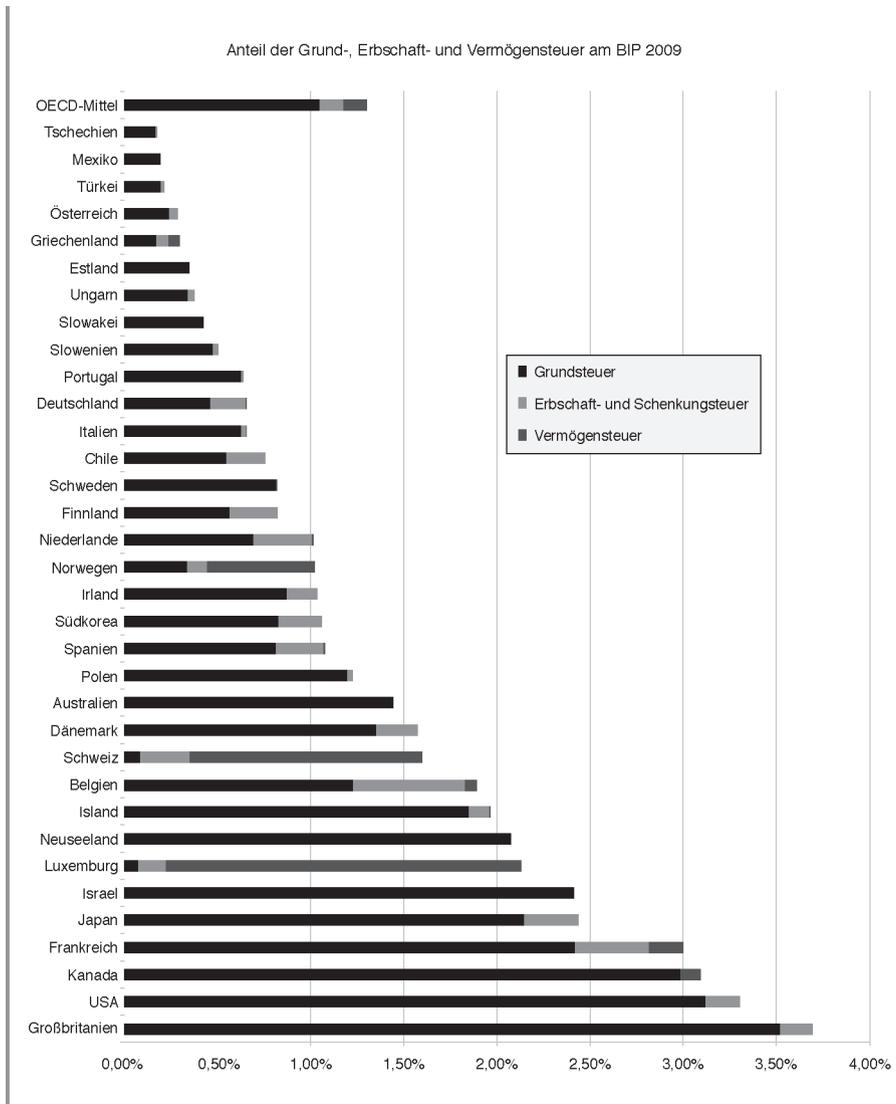
---

<sup>6</sup> Die Unterbewertung von Sachvermögen war auch der Anlass für einen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 (BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BStBl. 1995 II, S. 655), der dazu geführt hat, dass das Vermögenssteuergesetz von 1997 an nicht mehr angewendet wird.

<sup>7</sup> Davon entfallen 8,9 Mrd. € auf Privatpersonen und 7,6 Mrd. € auf Körperschaften (vgl. *Bach/Beznoska* [2012], S. 6).

<sup>8</sup> Vgl. *Bach/Beznoska* (2012), S. 8.

Abbildung 1: Vermögensbesteuerung im Verhältnis zum BIP in OECD-Staaten



Quelle: OECD-Revenue Statistics (2011)

Abbildung 1 belegt, dass der Anteil der Vermögensbesteuerung am BIP in Deutschland im (ungewichteten) OECD-Durchschnitt unterdurchschnittlich ausgeprägt ist. Jedoch lassen sich daraus noch keine unmittelbaren Schlussfolgerungen ziehen.

Zum einen zeigt sich, dass der Aufkommensbeitrag der Vermögensbesteuerung sehr heterogen ausfällt und es auch Länder gibt, in denen die Vermögensbesteuerung eine geringere oder ähnlich geringe Bedeutung wie in Deutschland besitzt. Interessanterweise liegen die auf den sozialen Ausgleich besonders bedachten skandinavischen Länder Norwegen und Schweden unter dem OECD-Durchschnitt.

Zum anderen spielen mit wenigen Ausnahmen weder die Erbschaft- und Schenkungsteuer noch die Vermögensteuer eine entscheidende Rolle. In aller Regel dominiert die Grundsteuer den Aufkommensbeitrag aus der Vermögensbesteuerung. Damit würde eine Orientierung an der „internationalen Üblichkeit“ eine deutliche Erhöhung der Grundsteuer, nicht aber die Einführung der kaum verbreiteten Vermögensteuer nahelegen. Dies ist in Deutschland aus verteilungspolitischen Gründen jedoch nicht gewollt. Außerdem gilt im Hinblick auf die Grundsteuer zu bedenken, dass z.B. in Großbritannien der viel höheren Grundsteuerbelastung geringere oder keine Gebühren (z.B. für Müllabfuhr und Straßenreinigung) gegenüberstehen.

Darüber hinaus lässt sich ein aussagefähiger internationaler Vergleich – wenn überhaupt – nur bei Betrachtung der Gesamtsteuerbelastung von Vermögen unter Einbeziehung der Ertragsteuerbelastung anstellen. So sind Luxemburg und die Schweiz zwei Länder mit einem überdurchschnittlichen Vermögensteueraufkommen, die aber eine niedrige Ertragsteuerbelastung aufweisen. Daher ist die alleinige Betrachtung der Vermögensbesteuerung im internationalen Kontext eher irreführend denn hilfreich.

### **III. Wirkungen der (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer**

#### **1. Belastungswirkungen der Vermögensteuer**

##### **a. Ausgestaltung der betrachteten Vermögensteuer**

Im Zusammenhang mit der Wiedereinführung der Vermögensteuer werden von Seiten der Parteien, die hierfür eintreten, kaum konkrete Vorstellungen über deren Ausgestaltung geäußert.<sup>9</sup> Dies betrifft insbesondere die Höhe der persönlichen Freibeträge, die Behandlung von Betriebsvermögen, die Be-

---

<sup>9</sup> Vgl. zu den aktuellen Steuerplänen der politischen Parteien *Spengel/Evers* (2012).

steuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern sowie die Höhe des Steuersatzes.<sup>10</sup>

Es existiert jedoch ein Gesetzesentwurf zur Wiedereinführung der Vermögensteuer (VStG-E 2014) der Bundesländer Rheinland-Pfalz, Baden-Württemberg, Hamburg und Nordrhein-Westfalen, der die Grundlage für die nachfolgenden Überlegungen bildet. Der Vermögensteuersatz beträgt sowohl für natürliche Personen als auch für juristische Personen einheitlich 1 %. Eine Doppelbelastung des Vermögens von Kapitalgesellschaften soll durch ein „Halbvermögensverfahren“ vermieden werden, wonach sowohl das Vermögen der Kapitalgesellschaft als auch der Wert der Beteiligung bei natürlichen Personen nur zur Hälfte vermögensteuerpflichtig ist.<sup>11</sup> Im Ergebnis unterliegen damit sowohl Kapitalgesellschaften als auch deren Anteilseigner in Form natürlicher Personen einer 0,5 %igen Vermögensteuer.<sup>12</sup> Um Kaskadeneffekte im körperschaftlichen Konzern zu vermeiden, sind Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe steuerfrei gestellt.<sup>13</sup> Eine Verschonung für Betriebsvermögen ist nicht vorgesehen und der persönliche Freibetrag soll 2 Mio. € betragen und bei Ehepaaren verdoppelt werden. Kinderfreibeträge sind nicht vorgesehen. Der persönliche Freibetrag i.H.v. 2 Mio. € wird bis auf 500.000 € abgeschmolzen, indem das den Betrag von 2 Mio. € übersteigende Vermögen zu 50 % den Freibetrag verringert. Im Ergebnis führt dies dazu, dass ab einem Vermögen i.H.v. 5 Mio. € der persönliche Freibetrag nur noch 500.000 € ausmacht. Damit beträgt die Grenzvermögensteuerbelastung bei Vermögen zwischen 2 Mio. € und 5 Mio. € 1,5 % statt 1 %, während die Grenzbelastung ab einem Vermögen von 5 Mio. € 1 % beträgt.

---

<sup>10</sup> Eine Ausnahme hiervon ist die Partei DIE LINKE, die in einem Beschluss des Parteivorstandes vom 29./30.01.2011 einen Vermögensteuersatz i.H.v. 5 % nennt.

<sup>11</sup> *Spengel/Zinn* (2011) gehen dagegen von einer Doppelbelastung aus und unterstellen einen Vermögensteuersatz für Kapitalgesellschaften i.H.v. 0,5 %, während bei der „Grünen Vermögensabgabe“ lediglich die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften, nicht jedoch Kapitalgesellschaften als solche die Vermögensabgabe zu entrichten haben (vgl. *Bach/Besnozka/Steiner* [2010], S. 13).

<sup>12</sup> Vgl. *Häuselmann* (2012), S. 1677.

<sup>13</sup> Ob die Beschränkung dieser Steuerbefreiung auf unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften europarechtskonform ist, darf bezweifelt werden.

Analog zum früheren Recht wird nachfolgend von der Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensteuer von der Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer ausgegangen.<sup>14</sup>

## **b. Grenzsteuerbelastung von privatem und unternehmerischem Investitionskapital**

Nachfolgend werden ausschließlich Grenzsteuerbelastungen betrachtet, um die Wirkungen der Vermögensteuer zu verdeutlichen und allgemeingültige Aussagen unabhängig von der jeweiligen Vermögenshöhe treffen zu können.<sup>15</sup> Dabei wird insbesondere auf die Grenzsteuerbelastungen der 1 %igen Vermögensteuer, die für Vermögen ab 5 Mio. € anfällt, abgestellt. Die Vermögensteuer kann aus ökonomischer Sicht auch als Sollertragsteuer angesehen werden,<sup>16</sup> die zur (Ist-)Ertragsteuerbelastung mit Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer hinzuzurechnen ist, um die gesamte Grenzsteuerbelastung zu ermitteln, der privates und unternehmerisches Kapital bzw. Investitionen unterliegen.<sup>17</sup> Die im Folgenden vorgenommenen Berechnungen erfolgen unter Einbeziehung der Unternehmenseignerebene; d.h., bei Kapitalgesellschaften wird auch die Einkommen- und Vermögensteuerbelastung der Gesellschafter mit berücksichtigt.

Die Belastungswirkung der Vermögensteuer hängt von der Höhe der in der jeweiligen Periode erzielten Erträge ab.<sup>18</sup> Wir verwenden dabei ein Einperiodenmodell, bei dem zu Periodenbeginn eine auf eins normierte Investition durchgeführt wird. Der Ertrag aus der Investition fließt am Periodenende zu. Die Vermögensteuer wie auch sämtliche Ertragsteuern werden annahmegemäß am Periodenende bezahlt. Die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer ist das Vermögen zu Periodenbeginn. Das bedeutet, dass der in einer Periode erzielte Ertrag keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer hat und die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer

---

<sup>14</sup> So auch *Spengel/Zinn* (2011), S. 182.

<sup>15</sup> *Spengel/Zinn* (2011) betrachten im Gegensatz zum vorliegenden Beitrag die Gesamtsteuerbelastung, die sich für die von ihnen betrachteten Modellunternehmen inklusive deren Eigentümer ergibt.

<sup>16</sup> Vgl. *Bach et al.* (2004), S. 69.

<sup>17</sup> Vgl. *Wagner/Dirrigl* (1980), S. 171.

<sup>18</sup> Zu den Wirkungen einer Vermögensteuer, die auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anrechenbar ist, vgl. *Maiterth/Sureth* (2005b); *Maiterth/Sureth* (2008).

er dem Investitionsbetrag entspricht.<sup>19</sup> Die Belastungswirkung einer 1%igen (1,5%igen im Bereich von 2–5 Mio. €) Vermögensteuer entspricht bei einer 2%igen Verzinsung einer Ertragsteuerbelastung i.H.v. 50 % (75 %), bei einer 4%igen Verzinsung einer Ertragsteuerbelastung i.H.v. 25 % (37,5 %) und bei einer 10%igen Verzinsung einer Ertragsteuerbelastung i.H.v. 10 % (15 %).<sup>20</sup> Nachfolgend werden lediglich die Wirkungen der 1%igen Vermögensteuer betrachtet. Die entsprechend stärker ausgeprägten Belastungswirkungen der 1,5%igen Vermögensteuer im Bereich von Vermögen i.H.v. 2–5 Mio. € werden nicht dargestellt.

Zur (Sollertrag-)Steuerbelastung der Vermögensteuer kommt noch die „normale“ (Istertrag-)Steuerbelastung, die wiederum von der Anlageform, dem Gewerbesteuerhebesatz und dem Grenzeinkommensteuersatz sowie im Kapitalgesellschaftsfall vom Ausschüttungsverhalten und bei Personenunternehmen von der Antragspolitik gem. § 34a EStG abhängt.

In Tabelle 1, wie auch in den nachfolgenden Berechnungen, wird von einer Kapitalmarktanlage in festverzinsliche Wertpapiere, einem Unternehmer, der dem 45%igen Spitzensteuersatz unterliegt und keinen Antrag gem. § 34a Abs. 1 EStG stellt, einer vollausschüttenden Kapitalgesellschaft, deren Anteilseigner der Abgeltungsteuer unterliegen und einem Gewerbesteuerhebesatz i.H.v. 400 % ausgegangen:

---

<sup>19</sup> Dies betrifft beispielsweise festverzinsliche Wertpapiere oder marginale Investitionen, die im Rahmen einer Discounted-Cash-Flow-Bewertung mit dem individuellen (zwischen Investoren differierenden) Kalkulationszinsfuß bewertet werden. In diesem Fall hängt die Höhe der Sollertragsteuerbelastung einzig von der Verzinsung des eingesetzten Kapitals ab.

<sup>20</sup> Der Ertragswert und damit die vermögensteuerliche Bemessungsgrundlage ist bei Investitionen, die eine 2%ige, 4%ige oder 10%ige Verzinsung erwirtschaften, dann identisch, wenn der (individuelle) Kalkulationszinsfuß des Investors korrespondierend 2 %, 4 % oder 10 % beträgt. In diesem Fall liegt jeweils eine Grenzinvestition vor.

Tabelle 1: Grenzsteuerbelastung (inkl. SolZ) bei Vermögensteuer

	<i>Ertragsteuer-</i> <i>satz</i>	Nominalverzinsung		
		2,00 %	6,00 %	10,00 %
Kapitalmarktanlage	26,38 %	76,37 %	43,04 %	36,38 %
Vermietung & Verpachtung	47,48 %	97,48 %	64,14 %	57,48 %
Personenunternehmen	47,44 %	97,44 %	64,11 %	57,44 %
Kapitalgesellschaft	48,33 %	91,74 %	62,80 %	57,01 %

Tabelle 1 zeigt, dass die Grenzsteuerbelastung in allen Fällen deutlich über der (alleinigen) Belastung mit Ertragsteuern liegt. Dies gilt natürlich in noch stärkerem Maße für Vermögen zwischen 2–5 Mio. €, die einer vermögenssteuerlichen Grenzbelastung i.H.v. 1,5 % unterliegen. Zudem variiert die Grenzsteuerbelastung in hohem Maße mit der erzielten Rendite und nimmt mit steigender Rendite ab. Umgekehrt unterliegen niedrig verzinsliche Anlagen einer höheren Belastung. So zehrt die Steuerbelastung im Fall einer Nominalverzinsung von 2 % bei einer unternehmerischen Investition die Rendite nahezu vollständig auf. Die Grenzsteuerbelastung liegt bei nahezu 100 % (97,44 % bei PU und 91,74 % bei KapG). Bei einer Bruttorendite i.H.v. 6 % werden rund 2/3 des Ertrags wegbesteuert (64,11 % bei PU und 62,80 % bei KapG) und selbst im Fall einer Bruttorendite i.H.v. 10 % beträgt die Steuerbelastung nahezu 60 % (57,44 % bei PU und 57,01 % bei KapG). Ähnlich verhält es sich bei privaten Immobilieninvestitionen und entsprechenden Mietrenditen. Kapitalmarktanlagen im Privatvermögen werden dagegen aufgrund der niedrigeren Ertragsteuerbelastung deutlich niedriger belastet.

Ein Blick auf Tabelle 1 zeigt zudem, dass das Halbvermögensverfahren nicht rechtsformneutral, sondern zugunsten von Kapitalgesellschaften wirkt. Die Grenzsteuerbelastung liegt im Vermögensteuerfall unter der Grenzsteuerbelastung von Personenunternehmen, wogegen sich dies gegenwärtig umgekehrt verhält.

Die beachtliche Steuerbelastung behindert die Kapitalbildung in Zeiten niedriger Nominalzinsen und relativ hoher Inflationsraten beträchtlich. Dies belegt Tabelle 2, welche die Realverzinsung im Vermögensteuerfall bei einer Inflationsrate i.H.v. 2,3 %, wie sie in Deutschland 2011 herrschte (langfristige Inflationsrate zehn Jahre), angibt.

Tabelle 2: Realverzinsung bei Vermögensteuer

Nominalverzinsung	2,00 %	6,00 %	10,00 %
Realverzinsung Kapitalmarktanlage	-1,79 %	1,09 %	3,97 %
Realverzinsung Vermietung & Verpachtung	-2,20 %	-0,14 %	1,91 %
Realverzinsung Personenunternehmen	-2,20 %	-0,14 %	1,91 %
Realverzinsung Kapitalgesellschaft	-2,09 %	-0,07 %	1,95 %

Tabelle 2 zeigt zum einen, dass im unternehmerischen Bereich und bei Immobilieninvestitionen selbst eine Nominalverzinsung i.H.v. 6 % nicht ausreicht, um das eingesetzte Kapital real zu erhalten. Selbst bei einem Zinssatz i.H.v. 10 % ist lediglich ein realer Eigenkapitalzuwachs i.H.v. knapp 2 % (1,91 % bei PU und 1,95 % bei KapG) zu verzeichnen. Dies zeigt, dass es in einer solchen Konstellation für Privatanleger problematisch ist, Vermögensbildung zu betreiben. Für Unternehmen ist es schwierig, ihre Eigenkapitalbasis zu stärken bzw. Investitionen eigenfinanziert durchzuführen.

Es stellt sich die Frage, was für eine Brutto-(nominal-)rendite (Mindestrendite  $r_{nominal}^*$ ) bei einer Inflationsrate  $\pi$  unter Berücksichtigung der Ertrag- und Vermögensteuerbelastung ( $s_{er}$  und  $s_{vst}$ ) erzielt werden muss, um das eingesetzte Kapital real zu erhalten, was gleichbedeutend mit einer Netto-(real-)verzinsung ( $r_{real}$ ) i.H.v. 0 ist. Es gilt:

Gleichung (1)

$$r_{nominal}^* \cdot (1 - s_{er}) - s_{vst} - \pi = 0$$

$$r_{nominal}^* = \underbrace{\frac{\pi}{1 - s_{er}}}_{\text{Inflations-}} + \underbrace{\frac{s_{vst}}{1 - s_{er}}}_{\text{Vermögensteuer-}}$$

effekt                      effekt

Es zeigt sich, dass steuerbedingt eine Mindestrendite erzielt werden muss, die erheblich über der Inflationsrate liegt. Dies liegt zum einen an der fehlenden Inflationsbereinigung bei der Ertragsbesteuerung (Inflationseffekt) und zum anderen an der Vermögensteuer (Vermögensteuereffekt).

Ausgehend von (1) lässt sich auch die vermögensteuerbedingte Renditerhöhung  $\Delta r_{nominal}$  gegenüber einer Welt ohne Vermögensteuer angeben (Vermögensteuereffekt). Dazu wird die Inflationsrate gleich null gesetzt und

es wird ermittelt, welche Bruttorendite erzielt werden muss, um die notwendigen Steuerzahlungen leisten zu können.

Der Vermögensteuereffekt liegt aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensteuer von den Ertragsteuern (Schatteneffekt<sup>21</sup>) deutlich über dem nominalen Vermögensteuersatz. So muss im Fall eines Ertragsteuersatzes i.H.v. 50 % eine 2%ige Bruttorendite erwirtschaftet werden, um nach Abzug der 50%igen Ertragsteuerbelastung 1 % Vermögensteuer zahlen zu können.

Gleichung (2)

$$\Delta r_{nominal} \cdot (1 - s_{er}) - s_{VSt} = 0$$

$$\Delta r_{nominal} = \frac{s_{VSt}}{1 - s_{er}}$$

Die Mindestrendite, die nötig ist, um das eingesetzte Kapital real zu erhalten (Realverzinsung = 0), und die vermögensteuerbedingte Renditeerhöhung sind für die bislang betrachteten Anlageformen und Steuerkonstellationen in Tabelle 3 dargestellt:

Tabelle 3: Mindestverzinsung und vermögensteuerbedingte Renditeerhöhung

	Mindest-(nominal-)verzinsung zur Realkapitalerhaltung ( $\pi = 2,3 \%$ )	Vermögensteuerbedingte Renditeerhöhung
Kapitalmarktanlage	4,48 %	1,36-%-Punkte
Vermietung & Verpachtung	6,28 %	1,90-%-Punkte
Personenunternehmen	6,28 %	1,90-%-Punkte
Kapitalgesellschaft	6,13 %	1,68-%-Punkte

Die Mindest-(nominal-)verzinsung gibt an, welche Bruttorendite vor Ertragsteuern und Vermögensteuer erzielt werden muss, um eine Nettorendite in Höhe der Inflationsrate von 2,3 % zu erwirtschaften und damit das eingesetzte Kapital real erhalten zu können (Realzins = 0). Zur Realkapitalerhaltung muss im Fall einer Inflationsrate i.H.v. 2,3 %, wie sie 2011 in Deutschland anzutreffen war, ein Personenunternehmen wie eine private Immobilieninvestition eine Bruttorendite i.H.v. 6,28 % und eine Kapitalgesell-

<sup>21</sup> Vgl. zum Schatteneffekt *Wagner* (1978).

schaft eine Bruttorendite i.H.v. 6,13 % erzielen. Ein Privatanleger muss eine Kapitalmarktanlage mit einer Bruttorendite i.H.v. 4,48 % tätigen, um seinen Kapitalstock real erhalten zu können. Dies dürfte zumindest augenblicklich kaum möglich sein, was die Nominalverzinsung i.H.v. rund 1,63 %, die zehnjährige Bundesanleihen derzeit bieten, dokumentiert.

Die vermögenssteuerbedingte Renditeerhöhung gibt an, welche Bruttorendite (zusätzlich) erzielt werden muss, um nach Ertragsteuern die Vermögensteuerschuld begleichen zu können. Sie beträgt bei Personenunternehmen und im Immobilienbereich 1,90-%-Punkte. Bei Kapitalgesellschaften fällt diese mit 1,68-%-Punkten signifikant niedriger aus als bei Personenunternehmen, was wiederum die fehlende Rechtsformneutralität des Halbvermögensverfahrens dokumentiert. Im Privatbereich beträgt die vermögenssteuerbedingte Renditeerhöhung bei Immobilien 1,90-%-Punkte, während sich diese bei Kapitalmarktanlage auf lediglich 1,36-%-Punkte beläuft. Ursächlich hierfür sind wiederum die erheblich niedrigere Ertragsteuerbelastung (Abgeltungsteuer) und der damit geringer ausgeprägte ertragsteuerliche Schatteneffekt.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Einführung einer Vermögensteuer eine signifikante Erhöhung der Steuerbelastung von Kapital- und Unternehmensvermögen mit sich bringt. Die Grenzsteuerbelastung ist aufgrund der Konzeption einer Vermögensteuer als Sollertragsteuer renditeabhängig und belastet niedrigverzinsliche Investitionen stärker als hochverzinsliche Anlagen. Aufgrund des derzeitigen niedrigen Zinsniveaus wird oftmals nicht einmal mehr eine Realkapitalerhaltung möglich sein, geschweige denn eine Stärkung der unternehmerischen Eigenkapitalbasis. Dies dürfte aufgrund der gegenwärtigen Zurückhaltung der Kreditinstitute bei der Darlehensvergabe finanzierungsbedingt erhebliche negative Investitionswirkungen zeitigen. Aber auch in „normalen“ Zeiten ist (fehlendes) Eigenkapital nicht vollständig durch Fremdkapital substituierbar, so dass auch hier von einer Vermögensteuer finanzierungsbedingt negative Investitionswirkungen ausgehen.

Diese aus ökonomischer Sicht unerwünschten Finanzierungswirkungen sind aus (Um-)Verteilungsgesichtspunkten für die Befürworter einer Vermögensteuer gewünschte Effekte. Die hier beschriebenen negativen Finanzierungseffekte werden durch die Gewährung persönlicher Freibeträge abgemildert. Persönliche Freibeträge bewirken jedoch, dass ceteris paribus größere Unternehmen von den hier aufgezeigten Wirkungen einer Vermögensteuer stärker betroffen sind als kleinere Unternehmen. In Bezug auf Unternehmen gleicher Größe werden solche mit wenigen Eigentümern stärker belastet als Unternehmen mit vielen Eigentümern.

## 2. Wirkungen auf Kapitalkosten im nationalen und internationalen Kontext

### a. Kapitalkosten als Maß zur Beurteilung von Investitionswirkungen

Nachdem in Abschnitt III.1.b. Belastungs- und damit insbesondere Finanzierungswirkungen einer Vermögensteuer betrachtet wurden, werden in diesem Abschnitt Kapitalkosteneffekte und damit die (unmittelbaren) Investitionswirkungen untersucht. Im vorhergehenden Abschnitt wurde dargelegt, dass die unternehmerische Steuerbelastung spürbar steigt. Jedoch lassen sich damit keine unmittelbaren Aussagen zu den Investitionswirkungen der Vermögensteuer unter (Kapital-)Kostengesichtspunkten treffen. Es lässt sich lediglich feststellen, dass die Eigenfinanzierung von Investitionen erschwert wird, wodurch mittelbar auch negative Investitionswirkungen zu erwarten sind.

Für die (unmittelbaren) Investitionswirkungen der Besteuerung ist aus investitionstheoretischer Sicht nicht die absolute Höhe der unternehmerischen Steuerbelastung, sondern die relative Höhe der Belastung unternehmerischer Investitionen im Verhältnis zur alternativen Kapitalverwendung relevant. Für die Investitionstätigkeit ist also die Entscheidungsrelevanz und nicht die (immer gegebene) Ergebnisrelevanz der Besteuerung von Bedeutung.<sup>22</sup>

Ein Konzept zur Identifikation von Steuerwirkungen auf das unternehmerische Investitionsverhalten ist das Kapitalkostenkonzept. Das Kapitalkostenkonzept basiert auf einem Vergleich der Nettoverzinsung von Realkapital im Vergleich zum Finanzkapital als alternativer Anlageform. Die zugrundeliegende Überlegung ist, dass eine Investition in unternehmerisches (Real-) Kapital dem Kapitalgeber mindestens dieselbe Nettorendite erbringen muss wie dessen alternative Kapitalanlage am Kapitalmarkt. Kapitalkosten sind definiert als Mindestrendite ( $r^*_{Unt}$ ), die eine Realinvestition vor Steuern ( $s_{Unt}$ ) erwirtschaften muss, um dem Kapitalgeber dieselbe Nettorendite zu bieten, wie bei der alternativen Mittelverwendung, welche eine Bruttorendite i.H.v.  $r_{Alt}$  erzielt und mit  $s_{Alt}$  besteuert wird.

---

<sup>22</sup> Auch *Georgie* weist darauf hin, dass bei einer Analyse von Steuerwirkungen zwischen der Ergebnis- und der Entscheidungsrelevanz der Besteuerung zu unterscheiden ist (vgl. *Georgie* [1994], S. 4).

Gleichung (3)

$$r^*_{Unt} \cdot (1 - s_{Unt}) = r_{Alt} \cdot (1 - s_{Alt})$$

$$r^*_{Unt} = r_{Alt} \cdot \frac{1 - s_{Alt}}{1 - s_{Unt}}$$

Nicht die absolute Höhe der Steuerbelastung bzw. einer Steuererhöhung ist kapitalkosten- und damit entscheidungsrelevant, vielmehr determiniert das Verhältnis von Steuerbelastung der Realinvestition ( $s_{Unt}$ ) und der Alternativanlage ( $s_{Alt}$ ) die Kapitalkosten und damit das Investitionsverhalten.

### b. Kapitalkosteneffekte im nationalen Kontext

Im nationalen Kontext wird bei sicheren Zukunftserwartungen in der Regel eine Finanzanlage, die im Privatvermögen getätigt wird und den Kapitalmarktzins von  $i$  erwirtschaftet, als alternative Mittelverwendung betrachtet.<sup>23</sup>

Damit ergibt sich:

Gleichung (4)

$$r^*_{Unt} \cdot (1 - s_{Unt}) = i \cdot (1 - s_{Abg})$$

$$r^*_{Unt} = i \cdot \frac{1 - s_{Abg}}{1 - s_{Unt}}$$

Die Kapitalkosten liegen bekanntermaßen im derzeitigen Steuersystem (ohne Vermögensteuer) sowohl bei Personenunternehmen als auch bei Kapitalgesellschaften über dem Kapitalmarktzins, da die Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen über der Abgeltungsteuer liegt.

Die Kapitalkosten im Fall einer Vermögensteuer werden determiniert durch:

Gleichung (5)

$$r^*_{Unt} \cdot (1 - s_{Unt}) - s_{Unt}^{Vst} = i \cdot (1 - s_{Abg}) - s_{Privat}^{Vst}$$

$$r^*_{Unt} = i \cdot \frac{1 - s_{Abg}}{1 - s_{Unt}} + \underbrace{\frac{s_{Unt}^{Vst} - s_{Privat}^{Vst}}{1 - s_{Unt}}}_{Vst\text{-Effekt}}$$

---

<sup>23</sup> Vgl. bspw. *Modigliani/Miller* (1958), S. 262; *König* (2005), S. 40; *Maiterth/Su-reth* (2006), S. 227.

Die Einführung einer Vermögensteuer, die sowohl Privatvermögen als auch Unternehmensvermögen identisch belastet, hat analog zu einer gleichmäßigen Ertragsbesteuerung keine Auswirkungen auf die unternehmerischen Kapitalkosten. Dies gilt im Fall des VStG-E 2014 für Personenunternehmen, während Kapitalgesellschaften infolge des Halbvermögensverfahrens im Ergebnis einer unter 1 % liegenden effektiven Vermögensteuerbelastung unterliegen. Werden Unternehmen dagegen stärker durch die Vermögensteuer belastet, wie dies z.B. bei der früheren Vermögensteuer bei Kapitalgesellschaften der Fall war, steigen die Kapitalkosten für die davon betroffenen Unternehmen.

### **c. Kapitalkosteneffekte im internationalen Kontext**

In diesem Abschnitt werden die Effekte der Einführung einer Vermögensteuer in Deutschland im Hinblick auf die unternehmerische Standortwahl und damit die Vornahme von Realinvestitionen analysiert. Dabei werden zum einen natürliche Personen betrachtet, die im In- bzw. Ausland ein Personenunternehmen betreiben und vor der Wahl stehen, entweder im Inland oder im Ausland zu investieren. Zum anderen werden in- bzw. ausländische Kapitalgesellschaften betrachtet. Die vorzunehmende Investition kann dabei entweder in Form einer Betriebsstätte oder einer (Tochter-)Kapitalgesellschaft erfolgen. Im Hinblick auf Steuerinländer wird der Frage nachgegangen, ob die Einführung der Vermögensteuer Investitionen im Ausland relativ zu Inlandsinvestitionen attraktiver werden lässt (Outbound-Fall). Umgekehrt werden Steuerausländer betrachtet, um die Wirkungen einer deutschen Vermögensteuer auf deren Bereitschaft, in Deutschland zu investieren, zu analysieren (Inbound-Fall).

Im internationalen Kontext kommt der Ausgestaltung der deutschen Vermögensteuer im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften mit deutscher Vermögensteuer besondere Bedeutung zu. Nachfolgend wird schwerpunktmäßig das im VStG-E 2014 angedachte „Halbvermögensverfahren“ betrachtet. Daraus lassen sich dann unmittelbar die Konsequenzen angeben, die sich im Fall einer Vermögensteuer ergeben, welche Kapitalgesellschaften steuerfrei stellt und dafür die Vermögensteuer vollständig den Anteilseignern auferlegt. Gleiches gilt für eine Vermögensteuer, die lediglich auf Ebene von Kapitalgesellschaften erhoben wird und die Anteilseigner freistellt.

## aa. Rechtliche Rahmenbedingungen im internationalen Kontext

Für die Wirkung der Vermögensteuer im internationalen Kontext sind zum einen deren konkrete Ausgestaltung und zum anderen bestehende Doppelbesteuerungsabkommen relevant. Darüber hinaus ist es bedeutsam, ob im Ausland ebenfalls eine Vermögensteuer existiert und wie hoch gegebenenfalls die Belastung ausfällt.

Im nationalen Vermögensteuerrecht gilt auch beim VStG-E 2014 das Weltvermögensprinzip, d.h., im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht (Steuerinländer) unterliegt sowohl In- als auch Auslandsvermögen der Besteuerung. Davon gibt es bei Kapitalgesellschaften eine Ausnahme; hier sind Beteiligungen an anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (Inlandsbeteiligungen) steuerfrei gestellt (§ 151 Abs. 3a BewG-E 2014). Diese Steuerfreistellung gilt nicht für Auslandsbeteiligungen. Im Fall der beschränkten Steuerpflicht (Steuerausländer) unterliegt das Inlandsvermögen der deutschen Vermögensteuer. Unter Inlandsvermögen fällt im unternehmerischen Bereich inländisches Betriebsstättenvermögen sowie Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften, wenn eine bestimmte Beteiligungsquote vorliegt (derzeit 10 % gemäß § 121 Nr. 4 BewG, auf den § 6 Abs. 6 VStG-E 2014 verweist).

Neben den unilateralen Regelungen des VStG-E 2014 sind Beschränkungen der deutschen Steuerkompetenz durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu beachten. In den meisten deutschen Doppelbesteuerungsabkommen finden sich auch Regelungen zur Vermögensteuer, die in aller Regel analog zur ertragsteuerlichen Behandlung von Auslandsengagements ausgestaltet sind.<sup>24</sup> Bezüglich der vermögensteuerlichen Behandlung von Auslandsengagements eines Steuerinländers gilt im DBA-Fall Folgendes: Ausländisches Betriebsstättenvermögen ist ebenso freigestellt wie Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften. Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften sind freigestellt, wenn es sich um eine qualifizierte (Schachtel-)Beteiligung handelt, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft gehalten wird (internationales bewertungsrechtliches Schachtelprivileg).<sup>25</sup> Inländisches Betriebsvermögen von Steuerausländern sowie Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften unterliegen der deutschen Vermögensteuer. Dagegen sind Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften von Steuerausländern aufgrund des alleine dem Wohnsitz-

---

<sup>24</sup> Vgl. zur Vermögensbesteuerung im DBA-Kontext *Häuselmann* (2012), S. 1679 f.

<sup>25</sup> Vgl. bspw. Art. 22 i.V.m. 23 Abs. 1 Bstb. a DBA Großbritannien.

staat zugewiesenen Besteuerungsrechts für Beteiligungen steuerfrei<sup>26</sup>; dies gilt sowohl für natürliche Personen als auch für Kapitalgesellschaften.

bb. Belastung der grenzüberschreitenden Investitionstätigkeit mit Vermögensteuer

(1) Personenunternehmen

Auslandsengagements (Outbound-Fall) von deutschen Personenunternehmen lassen sich vermögensteuerfrei realisieren, wenn diese in Form einer ausländischen Betriebsstätte stattfinden. Dafür sorgt die in den deutschen DBA für die Vermögensteuer – analog zu den Ertragsteuern – regelmäßig vorgesehene Freistellungsmethode für ausländisches Betriebsstättenvermögen; die Freistellung wird unabhängig davon gewährt, ob der ausländische Staat eine Vermögensteuer erhebt. Im Fall einer Investition in eine ausländische (Tochter-)Kapitalgesellschaft fallen 0,5 % Vermögensteuer auf die Anteile an der Auslandstochter an. Das Vermögen der ausländischen Tochtergesellschaft ist vermögensteuerfrei.

Inlandsengagements (Inbound-Fall) ausländischer Personenunternehmen in Form inländischer Betriebsstätten oder Personengesellschaften unterliegen in voller Höhe der deutschen Vermögensteuer. Dagegen werden Investitionen in eine inländische (Tochter-)Kapitalgesellschaft im DBA-Fall nur mit 0,5 % Vermögensteuer belastet. Diese Belastung resultiert aus der 0,5%igen Vermögensteuer auf Ebene der inländischen Kapitalgesellschaft. Die Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft, die zum (beschränkt) steuerpflichtigen Inlandsvermögen des ausländischen Personenunternehmers gehören, dürfen aufgrund von DBA-Regelungen ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners besteuert werden.

(2) Kapitalgesellschaften

Im Fall von Auslandsengagements (Outbound-Fall) inländischer Kapitalgesellschaften lässt sich im DBA-Fall die Belastung mit deutscher Vermögensteuer auf Ebene der Kapitalgesellschaft vermeiden, da sowohl ausländisches Betriebsstättenvermögen als auch Schachtelbeteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften regelmäßig DBA-steuerfrei gestellt sind. Dagegen unterliegen die im Ausland getätigten Investitionen auf Ebene von natürlichen

---

<sup>26</sup> Vgl. bspw. Art. 22 Abs. 4 DBA Großbritannien.

Personen als Anteilseigner der inländischen Kapitalgesellschaft ebenso der deutschen Vermögensteuer wie Inlandsinvestitionen der Kapitalgesellschaft.

Investitionen ausländischer Kapitalgesellschaften im Inland (Inbound-Fall) werden sowohl im Betriebsstättenfall als auch bei Investitionen in Form von Tochterkapitalgesellschaften mit der 0,5%igen Vermögensteuer für Kapitalgesellschaften belastet. Im Betriebsstättenfall unterliegt die ausländische Kapitalgesellschaft mit ihrem inländischen Betriebsstättenvermögen der 0,5%igen Vermögensteuer, während die sich im Besitz von Steuerausländern befindlichen Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht von der deutschen Vermögensteuer erfasst werden. Im Fall der Investition in eine inländische Tochterkapitalgesellschaft unterliegt deren Betriebsvermögen der 0,5%igen deutschen Vermögensteuer. Die Anteile der ausländischen Mutter an der Inlandstochter sind dagegen aufgrund des DBA-Schachtelprivilegs steuerfrei gestellt.

Die hier aufgezeigten Belastungswirkungen treten auch auf, wenn natürliche Personen direkt – also ohne Einschaltung einer inländischen/ausländischen Kapitalgesellschaft – Auslands-/Inlandsinvestitionen in Form einer ausländischen/inländischen Kapitalgesellschaft tätigen.

#### cc. Auswirkungen der Vermögensteuer auf die inländischen Kapitalkosten

Die in dem Abschnitt III.2.a. gemachten Aussagen zu den Kapitalkosten-effekten der Besteuerung gelten auch im internationalen Kontext. Hier sind insbesondere die Steuerwirkungen auf die internationale Standortwahl/Investitionstätigkeit von Interesse. Im Zusammenhang mit der internationalen Standortwahl ist die ausländische Realinvestition mit der Bruttorendite  $r_{ausl}$  als Alternative zur inländischen Realinvestition anzusehen. Da die meisten Staaten keine Vermögensteuer auf Unternehmensvermögen erheben und Deutschland mit allen bedeutsamen Industrienationen Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, wird nachfolgend das Auslandsengagement in einem solchen Staat (DBA-Staat) als Alternative zur inländischen Realinvestition angesehen.

Damit ergeben sich gegenwärtig (ohne inländische Vermögensteuer) folgende Kapitalkosten für Inlandsinvestitionen, wobei vom (Regel-)Fall ausgegangen wird, dass im Ausland keine Vermögensteuer erhoben wird:

Gleichung (6)

$$r^*_{inl} \cdot (1 - s_{Unt}^{inl}) = r_{ausl} \cdot (1 - s_{Unt}^{ausl})$$

$$r^*_{inl} = r_{ausl} \cdot \frac{1 - s_{Unt}^{ausl}}{1 - s_{Unt}^{inl}}$$

Der Steuereinfluss auf die unternehmerischen Kapitalkosten hängt vom Verhältnis der Ertragsteuerbelastung inländischer und ausländischer Investitionen ab, denen sich ein inländischer bzw. ausländischer Investor gegenüber sieht. Dabei liegen die Kapitalkosten in einem Land wie Deutschland, das eher zu den Hochsteuerländern rechnet, über den Kapitalkosten in Niedrigsteuerländern.<sup>27</sup>

Die (unilaterale) Einführung einer Vermögensteuer in Deutschland hat grundsätzlich folgende Wirkung auf die Kapitalkosten von Investitionen in Deutschland:

Gleichung (7)

$$r^*_{inl} \cdot (1 - s_{Unt}^{inl}) - s_{VSt}^{inl} = r_{ausl} \cdot (1 - s_{Unt}^{ausl})$$

$$r^*_{inl} = r_{ausl} \cdot \frac{1 - s_{Unt}^{ausl}}{1 - s_{Unt}^{inl}} + \underbrace{\frac{s_{VSt}^{inl}}{1 - s_{Unt}^{inl}}}_{VSt\text{-Effekt}}$$

Die inländischen Kapitalkosten erhöhen sich um die Vermögensteuer (zzgl. der Schattenwirkung bei den Ertragsteuern), mit der das im Inland investierte Kapital belastet wird.

Der in Gleichung (7) allgemein dargestellte Kapitalkosteneffekt wird nachfolgend für den VStG-E 2014 differenziert für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften bestimmt. Dabei werden exemplarisch zwei Fallkonstellationen betrachtet, um die grundsätzlichen vermögensteuerbedingten Kapitalkosteneffekte aufzuzeigen. Zum einen werden Investitionen von Personenunternehmen, die ausschließlich natürliche Personen als Mitunternehmer besitzen, in in- bzw. ausländischen Betriebsstätten/Tochterpersonengesellschaften betrachtet. Zum anderen wird auf Investitionen abgestellt, die von

---

<sup>27</sup> Dies gilt für Personenunternehmen zumindest im DBA-Fall und aufgrund von Regelungen wie § 8b KStG generell für Kapitalgesellschaften.

natürlichen Personen in Form von Kapitalgesellschaften durchgeführt werden.

### (1) Kapitalkosteneffekte bei Personenunternehmen

Die vorstehend beschriebene kapitalkostensteigernde Wirkung einer deutschen Vermögensteuer tritt bei Personenunternehmen sowohl aus Sicht von Steuerausländern als auch aus Sicht von Steuerinländern ein.

Die Einführung einer Vermögensteuer in Deutschland belastet inländisches Betriebsstättenvermögen von Personenunternehmen mit 1 % Vermögensteuer und erhöht die Kapitalkosten von Inlandsinvestitionen merklich gegenüber Investitionen in DBA-Staaten, da diese von der deutschen Vermögensteuer freigestellt sind. Dadurch wird die Vornahme ausländischer Investitionen attraktiver.

Für Investitionen in Form von Betriebsstätten bzw. Tochterpersonengesellschaften gilt:

Gleichung (8)

$$r_{inl}^{*PU} \cdot (1 - s_{Ert\_PU}^{inl}) - s_{VSt}^{inl} = r_{ausl}^{PU} \cdot (1 - s_{Ert\_PU}^{ausl})$$

$$r_{inl}^{*PU} = r_{ausl}^{PU} \cdot \frac{1 - s_{Ert\_PU}^{ausl}}{1 - s_{Ert\_PU}^{inl}} + \underbrace{\frac{s_{VSt}^{inl}}{1 - s_{Ert\_PU}^{inl}}}_{VSt-Effekt}$$

Durch Einführung einer Vermögensteuer in Deutschland werden Inlandsinvestitionen in Personenunternehmen mit 1 % Vermögensteuer belastet, so dass die inländischen Kapitalkosten um die aus Tabelle 3 bekannte „vermögensteuerbedingte Renditeerhöhung“ i.H.v. 1,90-%-Punkten steigen.<sup>28</sup> Dies betrifft Steuerinländer und Steuerausländer gleichermaßen.

### (2) Kapitalkosteneffekte bei Kapitalgesellschaften

Die Einführung einer Vermögensteuer in Deutschland erhöht auch im Fall von Kapitalgesellschaften die Kapitalkosten von Inlandsinvestitionen, da die deutsche Vermögensteuer, die auf das Vermögen von Kapitalgesellschaften

---

<sup>28</sup> Gegenüber Nicht-DBA-Staaten tritt dieser Effekt für Steuerinländer nicht auf, da Outbound-Investitionen in diesen Ländern im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht ebenfalls der deutschen Vermögensteuer unterliegen. Hier gilt Gleichung (6) entsprechend.

erhoben wird, bei Auslandsinvestitionen nicht anfällt und so deren Attraktivität steigt. Jedoch ist der Kapitalkosteneffekt weniger stark ausgeprägt als bei Personenunternehmen, da lediglich die 0,5%ige Vermögensteuer der Kapitalgesellschaft vermieden werden kann. Die 0,5%ige Vermögensteuer auf Ebene der (inländischen) Anteilseigner fällt dagegen unabhängig davon an, ob diese Anteile an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften halten. Daher zeitigt die 0,5%ige Vermögensteuer für natürliche Personen auf Anteile an Kapitalgesellschaften keine Kapitalkosteneffekte.

Der Kapitalkosteneffekt ergibt sich durch Gleichsetzen der Nettorendite, die natürliche Personen als Anteilseigner einer inländischen Kapitalgesellschaft erzielen, mit der Nettorendite, die sich im Fall der Investition in eine ausländische Kapitalgesellschaft ergibt:

Gleichung (9)

$$r_{inl}^{*KapG} \cdot \left[ \left( 1 - s_{Ert_{KapG}}^{inl} \right) - 0,5 \cdot s_{VSt(KapG)}^{inl} \right] \cdot \left( 1 - s_{Abg}^{inl} \right) - 0,5 \cdot s_{VSt(Ant_{KapG})}^{inl} =$$

$$r_{ausl}^{KapG} \cdot \left( 1 - s_{Ert_{KapG}}^{ausl} \right) \cdot \left( 1 - s_{Abg}^{inl} \right) - s_{VSt(Ant_{KapG})}^{inl}$$

$$r_{inl}^{*KapG} = r_{ausl}^{KapG} \cdot \frac{1 - s_{Ert_{KapG}}^{ausl}}{1 - s_{Ert_{KapG}}^{inl}} + \frac{0,5 \cdot s_{VSt}^{inl}}{\underbrace{1 - s_{Ert_{KapG}}^{inl}}_{VSt-Effekt}}$$

Gleiches gilt für Steuerausländer, da auch deren Investitionen in inländische Kapitalgesellschaften eine 0,5%ige Vermögensteuer zusätzlich gegenüber der Investition in eine ausländische Kapitalgesellschaft erwirtschaften muss.

Gleichung (9) belegt, dass nur von der auf Ebene der inländischen Kapitalgesellschaft erhobene Vermögensteuer Kapitalkosteneffekte ausgehen. Die inländischen Kapitalkosten von Kapitalgesellschaften steigen um 0,71-%-Punkte und damit deutlich geringer als bei Personengesellschaften. Dies liegt insbesondere daran, dass Inlandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften lediglich einer (zusätzlichen) Vermögensteuerlast i.H.v. 0,5 % unterliegen. Aber auch der ertragsteuerliche Schatteneffekt ist geringer ausgeprägt als bei Personenunternehmen.

Die hier beschriebenen Kapitalkosteneffekte treten genauso auf, wenn eine inländische/ausländische Kapitalgesellschaft Investitionen in in- und ausländische Betriebsstätten als Investitionsalternativen vergleicht.

Die hier beschriebenen Kapitalkosteneffekte treten aber auch in ähnlicher Größenordnung auf, wenn Investitionen in in- bzw. ausländische Tochterkapitalgesellschaften durch in-/ausländische Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaften betrachtet werden. In allen Fällen fällt die 0,5%ige deutsche Vermögensteuer auf das Vermögen der inländischen Kapitalgesellschaft als Zusatzlast auf Inlandsinvestitionen an. Jedoch weicht der ertragsteuerliche Schatteneffekt von dem in Gleichung (9) dargestellten Effekt ab. Die Ausführungen in diesem Abschnitt verdeutlichen auch die Bedeutung der Ausgestaltung der deutschen Vermögensteuer im Hinblick auf die Vermeidung einer Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften mit Vermögensteuer. Soweit Vermögensteuer auf das Vermögen von Kapitalgesellschaften erhoben wird, erhöht dies die Kapitalkosten von Inlandsinvestitionen. Dagegen ist die Vermögensteuer für natürliche Personen als Anteilseigner kapitalkostenneutral, da sie sowohl auf Inlands- als auch Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften anfällt. Das bewertungsrechtliche DBA-Schachtelprivileg gilt nämlich nicht für natürliche Personen.

Die Kapitalkosteneffekte der Vermögensteuer deuten bereits darauf hin, dass die Vermögensteuerlast, die unternehmerischen Vermögen auferlegt wird, zum Teil oder gar gänzlich überwältzt werden dürfte. Höhere Kapitalkosten bedeuten höhere Renditeforderungen der Kapitalgeber, die entweder durch Preiserhöhungen auf der Absatzseite oder Kostensenkungen auf der Beschaffungsseite realisiert werden müssen. In beiden Fällen tragen natürliche Personen entweder als Konsumenten oder z.B. als Arbeitnehmer die Vermögensteuer. In diesem Fall fallen die formale und die effektive Inzidenz der Vermögensteuer auseinander.

Bereits die in diesem Abschnitt angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland erhebliche wirtschaftliche Risiken mit sich bringt. Zudem lässt sich die deutsche Vermögensteuer im unternehmerischen Bereich ganz oder zumindest teilweise vermeiden, indem im Ausland investiert wird. Da die Vermögensteuer international kaum anzutreffen ist, vermindert die Wiedereinführung der Vermögensteuer die deutsche Standortattraktivität in besonderem Maße.

Anders als bei der Vermögensteuer besteht im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer, nachfolgend Erbschaftsteuer genannt, gesetzgeberischer Handlungsbedarf, nachdem der Bundesfinanzhof am 27.9.2012 die weitgehende bzw. gänzliche Steuerfreistellung von Betriebsvermögen im gegen-

wärtigen Erbschaftsteuerrecht als verfassungswidrig eingestuft hat.<sup>29</sup> Aus diesem Grund beschäftigt sich der nachfolgende Abschnitt mit einer Reformoption für die deutsche Erbschaftsteuer, die eine gleichmäßige Besteuerung mit niedrigen Steuersätzen zum Inhalt hat.

## **IV. Die Vermögensbewertung als Achillesferse jeglicher Vermögensbesteuerung**

### **1. Bewertung und Erfassung von Vermögen für steuerliche Zwecke**

Aus Gründen der Gleichmäßigkeit muss die steuerliche Bewertung zwingend zum Verkehrswert erfolgen. Dies gilt zumindest im Fall der Erbschaft- und Vermögensteuer, wo unterschiedliche Vermögensarten erfasst werden. Andernfalls hält die Bewertung einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht stand, wie der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 jüngst wieder klargestellt hat.<sup>30</sup>

Für Zwecke der Grundsteuer ist eine Bewertung zum Verkehrswert hingegen nicht zwingend erforderlich, da ausschließlich Grundvermögen besteuert wird. Es ist lediglich zu gewährleisten, dass sämtliche Grundstücke in Relation zum Verkehrswert gleichmäßig über- oder unterbewertet werden. In der gegenwärtigen Grundsteuerreformdiskussion wird jedoch – abgesehen von einigen südlichen Bundesländern, die eine flächenbezogene Besteuerung präferieren<sup>31</sup> – (zweckmäßigerweise) eine Bewertung zum Verkehrswert gefordert.<sup>32</sup>

Verfahrenstechnisch ergeben sich bei der Besteuerung von Vermögen im Wesentlichen zwei Herausforderungen:<sup>33</sup>

---

<sup>29</sup> Vgl. BFH v. 27.9.2012, II R 9/11.

<sup>30</sup> Vgl. BVerfG vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02. Die Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung für Zwecke der Erbschaft- und (alten) Vermögensteuer hat das Bundesverfassungsgericht bereits in zwei Beschlüssen vom 22.6.1995 moniert (BVerfG v. 22.6.1995, BvL 37/91 und BvR 552/91).

<sup>31</sup> Vgl. Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010).

<sup>32</sup> Vgl. bspw. *Arbeitsgruppe „Nordländer“* (2010); OECD (2012), S. 21; *Spengel* (2012), S. 33; *Wissenschaftlicher Beirat* (2011b). Da eine gleichmäßige „Fehl“-Bewertung die Kenntnis des Verkehrswertes voraussetzt, bietet sich die Bewertung zum Verkehrswert an.

<sup>33</sup> Vgl. *Maiterth/Sureth* (2005a), S. 72.

1. *Sachvermögen* wie Betriebs- oder Grundvermögen ist in der Regel relativ leicht zu erfassen, jedoch schwierig zu bewerten. Häufig existieren keine (aktuellen) Markt-/Verkehrswerte, die zur Bewertung herangezogen werden können. Aus diesem Grunde sind Bewertungsverfahren zu entwickeln, welche die notwendige regelmäßige Neubewertung des Sachvermögens bei vertretbarem Aufwand einzelfallgerecht ermöglichen.
2. Bei *Geldvermögen* ist die Bewertung dagegen in der Mehrzahl der Fälle unproblematisch. Dies gilt zumindest für Geldforderungen wie Sparkonten oder festverzinsliche Wertpapiere sowie für notierte Aktien oder Fondsanteile. Schwieriger gestaltet sich die Bewertung von Finanzinnovationen (Derivate etc.) und Beteiligungen an nicht börsennotierten Unternehmen. Im Gegensatz zur Bewertung bereitet die Erfassung des Geldvermögens zum Teil erhebliche Schwierigkeiten. Dies liegt zum einen am Bankgeheimnis (§ 30a AO) und zum anderen an der (nicht deklarierten) Verlagerung von Geldvermögen auf ausländische Finanzplätze. Beide Faktoren erschweren eine effektive Kapitaleinkommensbesteuerung, wie die derzeitige Diskussion über ein Besteuerungsabkommen mit der Schweiz belegt, und damit auch eine effektive Vermögensbesteuerung.

## 2. Bewertung als subjektives Kalkül

Die Bewertung von Sachvermögen stellt im Hinblick auf die Praktikabilität der Vermögensbesteuerung das mit Abstand schwierigste Problem dar. Aber auch hinsichtlich der Gleichmäßigkeit und der Neutralität der (Vermögens-) Besteuerung erweist sich die Bewertung als problematisch.

Die Schwierigkeiten, die mit der Bewertung von einzelnen Wirtschaftsgütern bzw. Sachgesamtheiten, wie z.B. Unternehmen, verbunden sind, beginnen bereits damit, dass sich der „wahre“ Wert eines Vermögensobjektes nicht bestimmen lässt, weil ein solcher nicht existiert.<sup>34</sup> *Moxter* führt im Zusammenhang mit der Unternehmensbewertung aus: „Es gibt nicht den schlechthin richtigen Unternehmenswert. Da Unternehmenswertermittlungen sehr unterschiedlichen Zwecken dienen können, ist der richtige Unternehmenswert jeweils der zweckadäquate.“<sup>35</sup> Dies hat auch das Bundesverfassungsgericht erkannt und betont, dass eine gewisse Abweichung des Steuerwerts vom

---

<sup>34</sup> Vgl. *Maiterth/Sureth* (2005a), S. 75.

<sup>35</sup> Vgl. *Moxter* (1983), S. 6.

Marktwert hinzunehmen sei, da sich bestenfalls ein Marktwertniveau, jedoch kein exakter Marktwert bestimmen ließe.<sup>36</sup>

Der wirtschaftliche Nutzen und damit der Wert eines Vermögensobjektes richtet sich danach, welche Erträge in Zukunft damit erzielt werden können. Daher gilt in Theorie und Bewertungspraxis grundsätzlich der Ertragswert als der geeignete Bewertungsmaßstab.<sup>37</sup> So entspricht der Wert eines Unternehmens (Grundstücks) den diskontierten zukünftigen Überschüssen, die sich mit dem Unternehmen (Grundstück) erwirtschaften lassen. Aus diesem Grunde sind zunächst die zukünftigen Zahlungsüberschüsse zu schätzen und dann auf den Betrachtungszeitpunkt abzuzinsen, um so den Gegenwartswert (Barwert) der Zukunftserträge zu bestimmen. Dies birgt zwei grundlegende Probleme in sich:

1. Es müssen die zukünftigen Zahlungsüberschüsse geschätzt werden, was naturgemäß in Abhängigkeit von der schätzenden Person oder Institution zu unterschiedlichen (subjektiven) Ergebnissen führt. Zudem können bzw. werden die zukünftigen Überschüsse in Abhängigkeit vom Eigentümer des Vermögensobjektes differieren.
2. Es ist der individuelle (Kalkulations-)Zinsfuß zu bestimmen, mit dem die zukünftigen Zahlungsüberschüsse abgezinst werden. Es ist offenkundig, dass auch der verwendete Kalkulationszinsfuß von subjektiven Einflussfaktoren abhängt, da verschiedene Personen über unterschiedliche Anlagemöglichkeiten verfügen.

Wegen der aufgezeigten Probleme und der damit verbundenen Streitanzfälligkeit ist die (zukunftsorientierte) Ertragsbewertung für steuerliche Zwecke äußerst problematisch, weil streitanfällig und daher aus unserer Sicht ungeeignet.<sup>38</sup>

Aus diesem Grunde setzt der deutsche Steuergesetzgeber seit jeher insbesondere auf Bewertungsverfahren, deren Parameter intersubjektiv feststellbar sind. Dabei wird einerseits auf vergangenheitsbasierte und damit bereits realisierte Größen, z.B. Gewinne oder Erträge aus vorangegangenen Perioden, zurückgegriffen. Andererseits basiert die Bewertung auf vom Gesetzge-

---

<sup>36</sup> Vgl. BVerfG vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rn. 55.

<sup>37</sup> Vgl. *Bach/Bartholmai* (2002), S. 14, die den Ertragswert als „idealen Wert“ bezeichnen; *Ballwieser* (1998), S. 81 ff.; *Kruschwitz/Löffler* (1998), S. 1041 ff.; *Thommen/Achleitner* (1998), S. 559 ff.; WP-Handbuch (2002), Rn. 6.

<sup>38</sup> So auch *Bach/Bartholmai* (2002), S. 15; *Maiterth/Sureth* (2005a), S. 76.

ber vorgegebenen Größen, z.B. Zinssätzen oder Normalherstellungskosten. Davon gibt es seit der Erbschaftsteuerreform 2009 jedoch eine Ausnahme. Bei der Unternehmensbewertung kann nun auch auf „anerkannte“ betriebswirtschaftliche Bewertungsverfahren zurückgegriffen werden. Dies sind die oben beschriebenen Ertragswertverfahren, bei denen zukünftige Erfolgsgrößen geschätzt und individuell diskontiert werden. Interessant ist hier vor allem, wie mit den dabei existierenden weitreichenden Bewertungsspielräumen im Besteuerungsverfahren umgegangen wird. Nicht zuletzt deswegen ist der Gesetzgeber bei der Bewertung von Personenunternehmen Anfang der neunziger Jahre vom Teilwert zugunsten von Steuerbilanzwerten abgerückt.<sup>39</sup>

### **a. Anforderungen an steuerliche Bewertungsverfahren**

Die steuerliche Bewertung ist immer dann unproblematisch, wenn Marktpreise als Vergleichswerte für das zu bewertende Objekt vorliegen. Marktpreise sind das beobachtbare Ergebnis von Preisverhandlungen zwischen Käufern und Verkäufern und daher objektiv feststellbar.<sup>40</sup> Jedoch ist die Existenz von Marktpreisen nicht hinreichend für die steuerliche Bewertung. Vielmehr müssen die gehandelten Vermögensobjekte dem Bewertungsobjekt hinreichend ähnlich sein, damit der Marktpreis als Vergleichswert herangezogen werden kann.

Zuverlässige Marktpreise liegen regelmäßig nur für homogene Vermögensobjekte vor, die in hinreichender Anzahl auf liquiden Märkten gehandelt werden.<sup>41</sup> Dies sind insbesondere börsennotierte Aktien und bestimmte andere Finanztitel oder aber Massengüter des täglichen Gebrauchs (z.B. Kraftfahrzeuge). Für Betriebs- und Grundvermögen existieren dagegen in aller Regel keine Marktpreise i.S.v. Vergleichswerten, die (unmittelbar) zur steuerlichen Bewertung herangezogen werden können. Beide Vermögensarten zeichnen sich durch ein hohes Maß an Heterogenität aus, so dass der Marktpreis, der für ein bestimmtes Unternehmen bzw. Grundstück erzielt wurde, praktisch nie als Vergleichswert für ein anderes (heterogenes) Unternehmen

---

<sup>39</sup> Vgl. *Bach et al.* (2007), S. 3.

<sup>40</sup> Es sei an dieser Stelle jedoch darauf hingewiesen, dass auch der Marktpreis nicht den „wahren“ (Verkehrs-)Wert des betreffenden Vermögensobjekts repräsentiert, sondern lediglich einen realisierten Wert darstellt, auf den sich zwei Parteien geeinigt haben.

<sup>41</sup> Vgl. *Bach/Broekelschen/Maiterth* (2006), S. 1961 f.

bzw. Grundstück herangezogen werden kann. Aus diesem Grunde müssen eigenständige steuerliche Bewertungsmethoden für Betriebs- und Grundvermögen gefunden werden, welche wiederum zwei Anforderungen genügen müssen:

1. Die Bewertung muss den Verkehrswert möglichst gut approximieren. Problematisch erweist sich hierbei, dass steuerliche Bewertungsverfahren aus administrativen Gründen an bereits realisierten und damit vergangenheitsbezogenen Werten anknüpfen müssen. Das „Gelingen“ der steuerlichen Bewertung ist eine empirische Frage, der in Abschnitt V.3.d, V.3.e und V.4 nachgegangen wird.
2. Die Bewertung muss sich als praktikabel und kostengünstig erweisen. Dies ist besonders bedeutsam bei einer regelmäßigen Besteuerung von Vermögenswerten wie im Fall der Grund- und Vermögensteuer. Die Konsequenzen aus einer Bewertung, die aufgrund des Verwaltungsaufwands nicht regelmäßig vorgenommen wird, sind bestens bekannt. So hat das Bundesverfassungsgericht die frühere Vermögensteuer für verfassungswidrig erklärt, weil die im Bewertungsgesetz für Grundvermögen angeordnete regelmäßige Hauptfeststellung der Einheitswerte im Abstand von sechs Jahren nie realisiert wurde.<sup>42</sup>

Die beiden Anforderungen an die steuerliche Vermögensbewertung verhalten sich konfliktär zueinander. Es besteht ein Trade-off zwischen Einzelfallgerechtigkeit des Bewertungsverfahrens einerseits und Transparenz, geringer Streitanzahl sowie möglichst niedrigem Verwaltungs- und Befolgungsaufwand andererseits.<sup>43</sup>

## **b. Gutachterliche versus standardisierte Bewertung**

Grundsätzlich bestehen zwei Möglichkeiten, Unternehmens- bzw. Grundstückswerte für Steuerzwecke zu ermitteln. Eine Wertermittlung kann entweder mit Hilfe gutachterlicher Expertise oder mittels standardisierter Verfahren erfolgen. Die standardisierte Bewertung kann sich wiederum einfacher oder differenzierter Verfahren bedienen. Die gutachterliche Bewertung kann wiederum entweder privatwirtschaftlich oder durch die Finanzverwaltung vorgenommen werden. Realistischerweise ist dabei allenfalls eine privatwirtschaftliche Begutachtung vorstellbar, da der Aufbau eines ei-

---

<sup>42</sup> Vgl. BVerfG v. 22.6.1995, BvL 37/91.

<sup>43</sup> Vgl. *Bach et al.* (2004), S. VIII.

genständigen Gutachterstabes seitens der Finanzverwaltung – zumindest auf Sicht – unrealistisch erscheint. Dies liegt zum einen an der knapp bemessenen Ressourcenausstattung der Finanzämter und zum anderen – und dieser Punkt scheint noch gewichtiger – am fehlenden geeigneten Personal. Dieses müsste von außen akquiriert werden, was an der gegenwärtigen Knappheit an qualifizierten Arbeitskräften zumindest kurz- bis mittelfristig scheitern dürfte.<sup>44</sup>

Bezogen auf die Qualität der Bewertungsergebnisse dürfte die gutachterliche Bewertung standardisierten Verfahren überlegen sein, da eine Besichtigung des Bewertungsobjektes erfolgt und gutachterliche Expertise einfließt.<sup>45</sup> Dies gilt zumindest, solange die gutachterliche Prüfung nicht interessengeleitet ist. Da aber genau dies im Besteuerungsverfahren der Fall sein dürfte, ist nicht mehr ohne weiteres klar, ob die gutachterliche Bewertung bessere Ergebnisse zeitigt als ein standardisiertes Bewertungsverfahren. Zudem ist die gutachterliche Bewertung teuer und in hohem Maße streitanfällig. Neben die Kosten der Begutachtung<sup>46</sup> treten die Kontrollkosten seitens der Finanzverwaltung, aus deren Sicht eine sorgfältige Prüfung des Wertgutachtens geboten erscheint.

Im steuerlichen Massenverfahren scheidet eine gutachterliche Bewertung zweifelsfrei aus. So dürfte offenkundig sein, dass eine gutachterliche Bewertung im Fall der Grundsteuer, die eine regelmäßige Bewertung von Millionen von Grundstücken erforderlich macht<sup>47</sup>, bereits aus Kapazitätsgründen scheitern dürfte. Zudem stehen die Kosten einer gutachterlichen Bewertung in keinem Verhältnis zum Grundsteueraufkommen, das pro Grundstück im Durchschnitt gerade einmal 380 € im Jahr beträgt. Aber auch die Ver-

---

<sup>44</sup> Nach Angaben der *Arbeitsgruppe „Nordländer“* bindet allein die jährliche Aktualisierung von rund 7 % der Einheitswerte derzeit mehr als 4.000 Arbeitskräfte in der Finanzverwaltung (vgl. *Arbeitsgruppe „Nordländer“* [2010], S. 8). Hochgerechnet ergibt dies bei einer 3-jährlichen Neubewertung aller Grundstücke einen zusätzlichen Personalbedarf von über 19.000 Arbeitskräften.

<sup>45</sup> Die Qualität der gutachterlichen Bewertung lässt sich nicht belegen, da – zumindest nach Kenntnis der Autoren – keine empirischen Studien hierzu existieren.

<sup>46</sup> Die Gutachterkosten für ein Grundstück betragen gemäß § 34 Abs. 1 HOAI a.F. in Abhängigkeit vom Grundstückswert zwischen 225 – 23.085 €.

<sup>47</sup> Bundesweit existieren rund 30 Mio. Grundstücke, darunter rund 20 Mio. Grundstücke des individuellen Wohnungsbaus. Eine detaillierte Darstellung des Grundstücksbestands findet sich in Anlagen zum Bericht der länderoffenen Arbeitsgruppe (2011), S. 34. Die *Arbeitsgruppe „Nordländer“* nennt gar eine Zahl von 35 Mio. Grundstücken (vgl. *Arbeitsgruppe „Nordländer“* [2010], S. 21).

wendung differenzierter standardisierter Bewertungsverfahren scheidet im Massenverfahren aus. Dies zeigt die Einheitsbewertung, bei der noch heute auf Werte zum 1.1.1964 (alte Bundesländer) bzw. 1.1.1935 (neue Bundesländer) abgestellt wird, was jedoch nicht Ausfluss behördlicher oder gesetzgeberischer Willkür ist, sondern daraus resultiert, dass eine umfassende und regelmäßige Einheitsbewertung verwaltungstechnisch nicht umzusetzen ist. So benötigte die Finanzverwaltung für die letzte Hauptfeststellung von Einheitswerten für Grundvermögen zum 1.1.1964 trotz personeller Verstärkung der betroffenen Stellen ca. acht Jahre.<sup>48</sup>

Bei der Erbschaftsteuer und der Vermögensteuer sind die Fallzahlen zwar deutlich geringer als bei der Grundsteuer, aber immer noch beachtlich. So würde eine Vermögensteuer mit einem persönlichen Freibetrag i.H.v. 1 Mio. € über 400.000 Personen treffen.<sup>49</sup> Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer kommt es pro Jahr zu mehr als 200.000 Steuerfestsetzungen. Dabei gilt es zu bedenken, dass eine Vermögensbewertung in deutlich mehr Fällen notwendig ist, da erst nach Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens bzw. Erwerbs absehbar ist, ob tatsächlich eine Steuerschuld entsteht. Zudem sind in den meisten Fällen gleichzeitig mehrere Vermögensobjekte, z.B. in Form von Immobilien bzw. Unternehmensbeteiligungen, zu bewerten. Daher spricht auch hier zumindest bei der Grundstücksbewertung vieles für die Verwendung standardisierter Verfahren. Diese könnten etwas aufwendiger gestaltet sein als bei der Grundsteuer, wenn dadurch bessere Ergebnisse erzielt werden. Von einer gutachterlichen Bewertung von Grundvermögen ist auch bei der Erbschaft- bzw. Vermögensteuer aufgrund der Streitanzahl abzuraten. Bei der Unternehmensbewertung sind die Fallzahlen deutlich geringer, dafür ist der Bewertungsgegenstand ungleich komplexer. Hier dürfte eine Bewertung zum (unbekannten) Verkehrswert praktisch nie gelingen.

Die Bewertungsproblematik stellt sich in noch viel größerem Umfang für ausländisches Vermögen; ein Punkt, der in der Diskussion über die Vermögensbesteuerung in aller Regel keinerlei Beachtung findet. So kann ausländisches Grundvermögen nicht mit den für inländisches Grundvermögen geltenden Bewertungsverfahren bewertet werden, sofern diese Verfahren Größen des deutschen Immobilienmarktes verwenden, wie es bei den neuen

---

<sup>48</sup> Vgl. *Bach/Bartholmai* (2002), S. 31.

<sup>49</sup> Vgl. *Bach* (2012), S. 10.

erbschaftsteuerlichen Bewertungsverfahren der Fall ist.<sup>50</sup> Dies gilt in besonderem Maße für die Verwendung des (regressionsbasierten) Vergleichswertverfahrens. Auch die Bewertung ausländischen Betriebsvermögens dürfte noch schwieriger sein als im Inlandsfall. Zudem dürfte eine effektive Kontrolle der Bewertungsergebnisse durch die inländische Finanzverwaltung nahezu unmöglich sein; als Beispiel hierfür seien Wertgutachten zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts genannt.

Zusammenfassend lässt sich festhalten: Bei der Vermögensbewertung existiert ein Dilemma. Auf der einen Seite ist eine Bewertung zum Verkehrswert aus Gründen einer gleichmäßigen und neutralen Besteuerung zu fordern. Auf der anderen Seite scheitert eine derartige Bewertung regelmäßig an dem damit verbundenen Aufwand. Aus Gründen der Praktikabilität bedarf es, wie im vorliegenden Abschnitt dargelegt, einfacher standardisierter Bewertungsverfahren, die jedoch mehr oder weniger große Abweichungen von den Verkehrswerten mit sich bringen. Wie groß die Abweichungen bei unterschiedlichen steuerlichen Bewertungsverfahren für Grundvermögen ausfallen, wird im nachfolgenden Abschnitt dargelegt.

### **3. Wirkungsweise steuerlicher Bewertungsverfahren für Grundvermögen**

#### **a. Verfahren zur Grundstücksbewertung**

Wie bereits erörtert wurde, ist zumindest im Bereich der Grundstücksbewertung der Einsatz standardisierter Bewertungsverfahren alternativlos. Dabei kommen grundsätzlich drei unterschiedliche Bewertungsverfahren in Betracht, die allesamt Eingang in die steuerliche Bewertungspraxis gefunden haben:

1. *Ertragswertverfahren*, bei denen die Erträge des zu bewertenden Vermögensobjekts kapitalisiert werden. Dabei wird auf Vergangenheits- bzw. Gegenwartsmieten und vorgegebene Zinssätze bzw. Vielfältiger abgestellt. Ertragswertverfahren bieten sich insbesondere für die Bewertung

---

<sup>50</sup> So fußt das Vergleichswertverfahren auf (regressionsbasierten) Größen, die anhand deutscher Kaufpreissammlungen für Grundvermögen gewonnen werden. Gleiches gilt für differenzierte Liegenschaftszinssätze oder Bewirtschaftungskosten, die im Ertrags- bzw. Sachwertverfahren Verwendung finden. Auch die Normalherstellkosten des Sachwertverfahrens beziehen sich auf die Herstellungskosten inländischer Gebäude.

sogenannter „Renditeobjekte“ an, bei denen Mieterträge realisiert werden, auf die im Bewertungsverfahren zurückgegriffen werden kann.

2. *Vergleichswertverfahren*, bei denen der Wert eines Grundstücks aus realisierten Verkaufspreisen vergleichbarer Grundstücke abgeleitet wird. Hierbei wird regelmäßig auf die Kaufpreissammlungen der örtlichen Gutachterausschüsse zurückgegriffen, anhand derer sich Vergleichswerte bzw. Vergleichswertfaktoren ableiten lassen. Eine Bewertung im Vergleichswertverfahren erfolgt vor allem für selbstgenutzte Immobilien, wie Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen.
3. *Sachwertverfahren*, bei denen in aller Regel der Wert des Gebäudes ausgehend von dessen (Wieder-)Herstellungskosten abgeleitet und zum Wert des unbebauten Grundstücks addiert wird. Sachwertverfahren dienen u.a. als Ersatzverfahren, wenn die Bewertung im Ertrags- oder Vergleichswertverfahren nicht gelingt.

#### **b. Maßstab zur Evaluation der Bewertungsverfahren**

Zur Beurteilung der Qualität der nachfolgend betrachteten steuerlichen Bewertungsverfahren für Grundvermögen wird auf die Relation des Steuerwerts eines Grundstücks zu dessen Verkehrswert abgestellt (Steuerwert-/Verkehrswert-Relation). Der Verkehrswert wird dabei dem in der Datengrundlage ausgewiesenen Kaufpreis eines Grundstücks gleichgesetzt. Idealerweise stimmen Steuer- und Verkehrswert überein, sodass die Steuerwert-/Verkehrswert-Relation eins beträgt. Eine Relation von kleiner eins zeigt eine steuerliche Unterbewertung, eine Relation von größer eins eine steuerliche Überbewertung. Um die Wirkungsweise der untersuchten Bewertungsverfahren aufzuzeigen, werden die statistischen Lageparameter „Mittelwert“ und „Median“ sowie der Streuungsparameter „Variationskoeffizient“ der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation dargestellt.

Während es für Grundsteuerzwecke keine Rolle spielt, ob ein Bewertungsverfahren im Durchschnitt eine Unter-, eine Über- oder eine Bewertung zum Verkehrswert bewirkt, muss für Erbschaft- und Vermögensteuerzwecke, wie bereits erwähnt, eine Bewertung zum Verkehrswert erfolgen. Ob dies bei den jeweiligen Verfahren im Durchschnitt gelingt, zeigt der Lageparameter Mittelwert. Der Median gibt diejenige Steuerwert-/Verkehrswert-Relation an, die von der einen Hälfte der Grundstücke unter- und von der anderen überschritten wird. Jedoch lassen die Ausprägungen dieser (Lage-)Parameter noch keinen Schluss über die Qualität des Bewertungsverfahrens zu. Zur

Beurteilung der Qualität eines steuerlichen Bewertungsverfahrens kommt es auf die Streuung der Bewertungsergebnisse an.<sup>51</sup> Einzig ein steuerliches Bewertungsverfahren, dessen Ergebnisse nur wenig streuen, kann dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügen. Wenn dabei im Durchschnitt eine Über- oder Unterbewertung auftritt, lässt sich eine (verfassungskonforme) verkehrsnaher Bewertung einfach durch die Implementierung eines Vielfältigers in das Bewertungsverfahren erreichen.<sup>52</sup>

Um die Streuung unterschiedlicher Bewertungsverfahren miteinander vergleichen zu können, wird auf den Variationskoeffizient der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation als Streuungsmaß abgestellt, da dieser im Gegensatz zu anderen Streuungsparametern niveauinvariant ist.<sup>53</sup> Die Lageparameter Mittelwert und Median sind vor allem für die Frage von Interesse, ob ein bestimmtes Bewertungsverfahren unterschiedliche Kategorien von Grundstücken (z.B. unterschiedliche Grundstücksarten oder unterschiedlich wertvolle Grundstücke innerhalb einer Grundstücksart) gleichmäßig bewertet.

Inwieweit die Streuung und damit die Qualität eines Bewertungsverfahrens „akzeptabel“ ist, lässt sich wissenschaftlich nicht klären. Das Bundesverfassungsgericht verwendet im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer die Spannbreite als Streuungsmaß und erachtet Abweichungen i.H.v.  $\pm 20\%$  um den Verkehrswert als tolerierbar.<sup>54</sup> Bei einem Variationskoeffizient  $> 20\%$  kann also mit Sicherheit gesagt werden, dass die Spannbreite  $\pm 20\%$  überschreitet. Dagegen besagt ein Variationskoeffizient von  $\leq 20\%$  noch nicht, dass die Spannbreite der Bewertungsergebnisse im Bereich von  $\pm 20\%$  liegt. Jedoch ist es dann zumindest nicht ausgeschlossen, dass die Steuerwerte innerhalb einer Spannweite i.H.v.  $\pm 20\%$  liegen.

---

<sup>51</sup> Vgl. *Broekelschen/Maiterth* (2010), S. 210.

<sup>52</sup> Beträgt die durchschnittliche Steuerwert-/Verkehrswert-Relation beispielsweise  $80\%$ , dann ergibt sich durch Multiplikation des Steuerwertes mit einem Vielfältiger i.H.v.  $1,25 (= 1/0,8)$  ein durchschnittlicher Steuerwert in Höhe des Verkehrswertes.

<sup>53</sup> Der Variationskoeffizient gibt die durchschnittliche Abweichung der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation der einzelnen Grundstücke vom Mittelwert für alle Grundstücke an.

<sup>54</sup> Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 55.

### **c. Berliner Kaufpreissammlungen als Datengrundlage**

Die nachfolgend präsentierten Ergebnisse für Mietwohngrundstücke (ohne gemischt genutzte Grundstücke) sowie Ein- und Zweifamilienhäuser (inkl. Villen und Landhäuser) basieren auf den Kaufpreissammlungen des Gutachterausschusses für Grundstückswerte Berlin.<sup>55</sup> Diese umfassende Datengrundlage enthält sämtliche Kauffälle, die sich in Berlin zwischen 1996 und 2012 (einschließlich März) ereignet haben, und umfasst alle Angaben, die zur Simulation der analysierten Bewertungsverfahren erforderlich sind, wie z.B. Grundstücksfläche, Wohnfläche, Bodenrichtwert etc. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern wurden lediglich die Jahre 2007–2009 betrachtet, da nur für diese Jahre Vergleichsfaktoren der Berliner Gutachterausschüsse vorgelegen haben. Folglich können nur hierfür die Wirkungen des steuerlichen Vergleichswertverfahrens analysiert werden. Nach Bereinigung der Datenbasis um Fälle, bei denen bewertungsrelevante Angaben fehlen, und um Fälle, bei denen Datenfehler vermutet wurden,<sup>56</sup> verbleiben 4.544 Mietwohngrundstücke sowie 5.112 Ein- und Zweifamilienhäuser.

Die Auswertung der Berliner Kaufpreissammlung lässt zwar nur Aussagen über die Wirkung der betrachteten steuerlichen Bewertungsverfahren für den betrachteten Zeitraum in Berlin zu, jedoch sind keine Gründe erkennbar, warum die Berliner Verhältnisse nicht zumindest für andere Großstädte und für Ballungsgebiete repräsentativ sein sollten. Zudem muss ein steuerliches Bewertungsverfahren, das dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügt, unabhängig von regionalen Verhältnissen „funktionieren“. Daher genügt der Nachweis der Unzulänglichkeit eines Bewertungsverfahrens für Berliner Grundstücke, um zu zeigen, dass das betreffende Verfahren ungeeignet ist. Im umgekehrten Fall kann allerdings nicht auf die generelle Zuverlässigkeit eines Verfahrens geschlossen werden.

### **d. Wirkung steuerlicher Ertragswertverfahren bei Mietwohngrundstücken**

Wie bereits erwähnt, wird die Verwendung von Ertragswertverfahren regelmäßig im Zusammenhang mit der Bewertung von Renditeobjekten ge-

---

<sup>55</sup> Die Autoren sind Herrn Dipl.-Ing. *Thomas Sandner*, Geschäftsstellenleiter des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin, zu herzlichem Dank für die Datenbereitstellung verpflichtet.

<sup>56</sup> So wurden Datensätze eliminiert, wenn z.B. gilt: Kaufpreis < 15.000 €, Grundstücksfläche < 100 qm, Bodenrichtwert < 5 € oder > 1.000 €.

fordert. In der steuerlichen Bewertung war das Ertragswertverfahren bis zur Erbschaftsteuerreform 2009 sogar für sämtliche Grundstücksarten das dominierende (Einheitsbewertung gemäß § 76 BewG) bzw. ausschließliche (Bedarfsbewertung gemäß § 146 BewG) Bewertungsverfahren. Erst seit Einführung der neuen erbschaftsteuerlichen Bewertungsverfahren ist die Anwendung des Ertragswertverfahrens auf sogenannte Renditeobjekte (Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke) beschränkt, für die sich eine übliche Miete ermitteln lässt (§ 182 Abs. 3 BewG). Dies ist aus erhebungsökonomischer Sicht zweckmäßig, da bei selbstgenutzten Grundstücken die Mieterträge geschätzt werden müssen, was sich in vielen Fällen als außerordentlich schwierig erweist.<sup>57</sup>

Nachfolgend werden die Wirkungen zweier steuerlicher Ertragswertverfahren – das sind die Bedarfsbewertung und das neue erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren – für Mietwohngrundstücke analysiert. Die Einheitsbewertung wird mangels verfügbarer 1935er- bzw. 1964er-Mietwerte nicht betrachtet.

#### aa. Bedarfsbewertung (§ 146 BewG)

Der Bedarfswert eines Grundstücks ergibt sich ausgehend von der aktuellen Jahresnettokaltmiete (JM) durch Anwendung eines einheitlichen Vervielfältigers i.H.v. 12,5 und eines Alterswertabschlags i.H.v. 0,5 % pro Jahr Gebäudealter (a) maximal 25 %. Der Bedarfswert beträgt demnach:

Gleichung (10)

$$EW_{\text{Bedarfswert}} = JM \cdot 12,5 \cdot (1 - \min(0,5\% \cdot a; 25\%))$$

Der im Besteuerungsverfahren anzusetzende Mindestwert (80 % des Bodenwerts) bzw. die Öffnungsklausel nach § 138 Abs. 4 BewG (Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts durch den Steuerpflichtigen) bleiben bei der Ana-

---

<sup>57</sup> So existieren nicht überall Mietspiegel, die eine Orientierung bieten oder aber die Mietspiegel gelten nicht für Ein- und Zweifamilienhäuser, was regelmäßig der Fall ist.

lyse unberücksichtigt, um die Wirkung des „reinen“ Bewertungsverfahrens zu zeigen.<sup>58</sup>

Tabelle 4: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Mietwohngrundstücke bei Bedarfswertung

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Marktmiete	3.362	81,05 %	76,60 %	34,85 %
Vergleichsmiete	1.282	89,88 %	79,31 %	54,19 %
Gesamt	4.644	83,55 %	77,11 %	42,44 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2012, eigene Berechnungen

Tabelle 4 zeigt, dass die Bedarfswertung Mietwohngrundstücke im Durchschnitt unterbewertet. So werden Mietwohngrundstücke, bei denen der Mietertrag im betreffenden Datensatz der Kaufpreissammlung ausgewiesen ist, steuerlich im Mittel nur mit rund 81 % des Verkehrswerts erfasst. Die Hälfte dieser Grundstücke weist sogar einen Steuerwert von weniger als 76,6 % des Verkehrswerts auf. Jedoch stellt nicht die durchschnittliche Unterbewertung des Bedarfswertverfahrens das Problem dar, sondern die hohe Streuung der Bewertungsergebnisse. So beträgt der Variationskoeffizient für Marktmietsobjekte 34,85 %, d.h., im Durchschnitt weicht die Abweichung der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation der einzelnen Grundstücke vom Mittelwert für alle Grundstücke um knapp 35 % ab. Bei Vergleichsmietsobjekten ist die Streuung noch ungleich stärker ausgeprägt. Zudem sinkt die (durchschnittliche) Steuerwert-/Verkehrswert-Relation mit dem Grundstückswert. D.h., hochpreisige Grundstücke werden im Mittel niedriger bewertet als weniger wertvolle Grundstücke.

Tabelle 10 zeigt zudem, dass die Bedarfswertung im Fall von Mietwohngrundstücken, bei denen die Mieterträge nicht bekannt sind und mit Hilfe des Berliner Mietspiegels imputiert wurden,<sup>59</sup> zu deutlich schlechteren Ergebnissen führt. Der Variationskoeffizient liegt um nahezu 20 %-Punkte höher

<sup>58</sup> Die in Tabelle 4 dargestellten Ergebnisse weichen etwas von denen bei *Broekelschen/Maiterth* (2010), S. 213, präsentierten Werten ab. Dies liegt insbesondere daran, dass hier ausschließlich Mietwohngrundstücke betrachtet werden, wohingegen *Broekelschen/Maiterth* (2010) auch gemischt genutzte Grundstücke zur Population der Mietwohngrundstücke gerechnet haben.

<sup>59</sup> Vgl. zur genauen Vorgehensweise bei der Imputation von Mietwerten mit Hilfe der Berliner Mietspiegel *Broekelschen/Maiterth* (2009b), S. 7.

als im Fall bekannter Mieterträge. Das erheblich schlechtere Abschneiden der Bedarfsbewertung bei der Verwendung von Mietspiegelmieten anstelle realisierter Mietwerte ist nicht verwunderlich, da Mietspiegelmieten Durchschnittsmieten darstellen, die im Einzelfall mehr oder weniger stark von den tatsächlich realisierten bzw. realisierbaren Mieten abweichen. Dies spricht für die Beschränkung des Anwendungsbereichs von Ertragswertverfahren (hier des Bedarfswertverfahrens) auf vermietete Objekte.

#### bb. Erbschaftsteuerliches Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG)

Es stellt sich die Frage, ob das (neue) erbschaftsteuerliche Bewertungsverfahren, das gegenüber der doch einfachen Bedarfsbewertung differenzierter ausfällt, zu besseren Bewertungsergebnissen führt.

Der erbschaftsteuerliche Ertragswert eines Grundstücks entspricht der Summe aus Gebäudeertragswert und Bodenwert. Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist der Gebäudereinertrag, der sich aus der Differenz von Jahresreinertrag (= Jahresnettokaltniete – Bewirtschaftungskosten<sup>60</sup>) und Verzinsung des Bodenwerts (= Liegenschaftszinssatz<sup>61</sup> x Bodenwert) ergibt. Da die Verwendung differenzierter Bewirtschaftungskosten und Liegenschaftszinssätze einen beachtlichen Zeitaufwand mit sich bringt<sup>62</sup> und zudem die Liegenschaftszinssätze der Gutachterausschüsse nicht mithilfe des steuerlichen Ertragswertverfahrens, sondern des Ertragswertverfahrens der ImmoWertV ermittelt werden, wurden für die hier vorgenommenen Berechnungen der in § 188 Abs. 2 BewG genannte Zinssatz i.H.v. 5 % und die Bewirtschaftungskosten aus Anlage 23 zum BewG verwendet.

Der Gebäudereinertrag multipliziert mit einem Vervielfältiger, der von der Restnutzungsdauer der baulichen Anlage und dem Liegenschaftszinssatz

---

<sup>60</sup> Die Bewirtschaftungskosten sind dabei vorrangig nach Erfahrungssätzen der Gutachterausschüsse oder – soweit die Gutachterausschüsse keine Erfahrungssätze zur Verfügung stellen – pauschal nach den in Anlage 23 des BewG angegebenen Sätzen zu berechnen (§ 187 Abs. 2 BewG).

<sup>61</sup> Der Liegenschaftszinssatz wird entweder von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte mitgeteilt oder ist – soweit die Gutachterausschüsse keine Liegenschaftszinssätze ermitteln können – dem BewG (§ 188 Abs. 2 Satz 2 BewG) zu entnehmen.

<sup>62</sup> Ein Blick in die Grundstücksmarktberichte zeigt, dass die Verwendung der differenzierten Werte der Gutachterausschüsse mit einem erheblichen Arbeitsaufwand verbunden ist.

abhängt, ergibt den Gebäudeertragswert. Durch Addition des Bodenwerts (= Bodenrichtwert x Grundstücksfläche) ergibt sich der Steuerwert des bebauten Grundstücks. Der Steuerwert im erbschaftsteuerlichen Ertragswertverfahren berechnet sich demnach folgendermaßen:

Gleichung (11)

$$EW_{ErbSt} = (JM - BK - BW \cdot i) \cdot \frac{(1+i)^n - 1}{(1+i)^n \cdot i} + BW ;$$

mit: BK = Bewirtschaftungskosten,  
 BW = Bodenwert,  
 i = Liegenschaftszins und  
 n = Restnutzungsdauer des Gebäudes<sup>63</sup>

Die Wirkungen des Verfahrens sind in Tabelle 5 aufgezeigt, wobei wiederum die Wirkungen des „reinen“ Verfahrens, d.h. in diesem Fall ohne Öffnungsklausel (= Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts durch den Steuerpflichtigen), dargestellt sind.

Tabelle 5: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Mietwohngrundstücke beim erbschaftsteuerlichen Ertragswertverfahren

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Marktmiete	3.362	97,52 %	91,90 %	36,24 %
Vergleichsmiete	1.282	107,33 %	95,93 %	52,12 %
Gesamt	4.644	100,29 %	92,64 %	42,29 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996–2012, eigene Berechnungen

Das erhebungstechnisch deutlich aufwendigere erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren bewirkt zwar im Durchschnitt eine Bewertung zum Verkehrswert, jedoch ist die Streuung der Bewertungsergebnisse ähnlich stark ausgeprägt wie bei der Bedarfsbewertung. Bei Marktmietobjekten, für welche mietbasierte Verfahren eigentlich konzipiert sind, schneidet dieses Verfahren sogar schlechter ab als die einfachere Bedarfsbewertung. Die hohe Streuung und die im Durchschnitt bewirkte Bewertung zum Verkehrs-

<sup>63</sup> Die Restnutzungsdauer ermittelt sich ausgehend vom Gebäudealter unter Berücksichtigung der Gesamtnutzungsdauer, wobei bei einem „noch nutzbaren“ Gebäude mindestens eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren unterstellt wird (§ 185 Abs. 3 BewG).

wert bringt mit sich, dass über 40 % (40,23 %) der Mietwohngrundstücke überbewertet werden (Steuerwert > Verkehrswert). In diesen Fällen kann der Steuerpflichtige einer Übermaßbesteuerung nur durch den gutachterlichen Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts entgehen. In immerhin noch gut 22 % (22,03 %) der Fälle überschreitet der Steuerwert sogar 120 % des Verkehrswerts und in nahezu einem Drittel (32,13 %) der Fälle liegt der Steuerwert unter 80 % des Verkehrswerts. D.h., eine verfassungskonforme Bewertung ( $80\% \leq \text{Steuerwert-/Verkehrswert-Relation} \leq 120\%$ ) wird in weniger als der Hälfte der Fälle (45,84 %) erreicht. Wie die Bedarfsbewertung privilegiert auch das erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren höherwertige Mietwohngrundstücke im Mittel.

Bleibt festzuhalten, dass beide hier betrachteten Ertragswertverfahren eine nahezu identisch hohe Streuung der Bewertungsergebnisse bewirken. Zudem werden hochwertige Grundstücke in beiden Verfahren im Durchschnitt deutlich niedriger bewertet als niedrigpreisige Objekte. Zwar wurden an dieser Stelle nur zwei steuerliche Ertragswertverfahren betrachtet, jedoch ist nicht davon auszugehen, dass anders ausgestaltete Ertragswertverfahren bessere Bewertungsergebnisse mit sich bringen.<sup>64</sup> Überraschenderweise funktioniert die doch recht einfache Bedarfsbewertung genauso gut (oder schlecht) wie das deutlich aufwendigere erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren. Die (durchschnittliche) Unterbewertung im Bedarfswertverfahren lässt sich durch Erhöhung des Vervielfältigers von 12,5 auf 15,4 (Marktmietobjekte) einfach beseitigen.

#### **e. Wirkung steuerlicher Bewertungsverfahren bei Ein- und Zweifamilienhäusern**

Vor der Erbschaftsteuerreform 2009 wurden auch Ein- und Zweifamilienhäuser im Ertragswertverfahren bewertet. Dies galt ausnahmslos für die Bedarfsbewertung und mit Ausnahme besonders gestalteter oder ausgestatteter Objekte auch für die Einheitsbewertung. Davon hat sich der Gesetzgeber mit Verweis auf die „anerkannten Verfahren zur Verkehrswertermittlung“<sup>65</sup> mit der Erbschaftsteuerreform 2009 verabschiedet. Die steuerliche Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern erfolgt nun in Anlehnung an die Grund-

---

<sup>64</sup> Dies haben *Haegert/Maiterth* (2002) bspw. für einen Gesetzesentwurf der Länder Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein vom 22.3.2001 gezeigt (vgl. BR-Drs. 229/01).

<sup>65</sup> BT-Drs. 16/7918, S. 45.

stückerbewertung im Rahmen der ImmoWertV im Vergleichswertverfahren als Regelverfahren oder dem Sachwertverfahren in Fällen, in denen kein Vergleichswert ermittelt werden kann (§ 182 Abs. 2 und 4 BewG).

Damit orientiert sich der Gesetzgeber derzeit an der in der Literatur zur außersteuerlichen Grundstücksbewertung oftmals vertretenen Auffassung, wonach die Anwendung des Ertragswertverfahrens immer dann ungeeignet sei, wenn es für die Werteinschätzung am Markt nicht in erster Linie auf den Ertrag ankomme, sondern die Herstellungskosten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wertbestimmend seien.<sup>66</sup> So stehen nach *Kleiber* „nicht der erzielbare Ertrag, sondern ein besonderer persönlicher Nutzen, wie z.B. die Annehmlichkeiten des ‚schöneren‘ Wohnens im Vordergrund“.<sup>67</sup> Aus ökonomischer Sicht sind selbstredend zukünftige Erträge und nicht Herstellungskosten wertbestimmend. So wird sich ein rational handelndes Individuum auch beim Erwerb eines selbstgenutzten Grundstücks am Barwert von Zukunftsgrößen orientieren. Es wird sich bei seiner (Grenzerwerbs-)Preisermittlung an ersparten Mietaufwendungen, dem Zinsniveau und erwarteten zukünftigen Wertentwicklungen des betreffenden Grundstücks orientieren. Damit sind für ihn dieselben Größen wertbestimmend wie für Käufer eines „Renditeobjekts“.<sup>68</sup> Jedoch sprechen die mannigfaltigen Probleme bei der Ermittlung von Mietwerten für selbstgenutzte Immobilien für die Abkehr vom Ertragswertverfahren bei Ein- und Zweifamilienhäusern. Dies war sicherlich ein wichtiger Aspekt bei der mit der Erbschaftsteuerreform 2009 erfolgten Abkehr von der Bewertung selbstgenutzter Immobilien im Ertragswertverfahren.

#### aa. Bedarfsbewertung (§ 146 BewG)

Bei der Bedarfsbewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern findet das in Abschnitt V.3.d.a. beschriebene Ertragswertverfahren Anwendung, jedoch wird der sich ergebende Wert um 20 % erhöht (§ 146 Abs. 5 BewG). Da Ein- und Zweifamilienhäuser nahezu ausschließlich selbstgenutzt werden und die Kaufpreissammlungen folglich nur in seltenen Fällen Angaben zur erzielten

---

<sup>66</sup> Vgl. WertR 2006, Abschnitt 3.1.3. Aus diesem Grund wird in der Literatur zur außersteuerlichen Wertermittlung für Ein- und Zweifamilienhäuser häufig das Sachwertverfahren als das am besten geeignete Verfahren bezeichnet (vgl. bspw. *Kleiber* (2007), S. 1811 Rz. 1; *Rössler et al.* (1990), S. 32).

<sup>67</sup> *Kleiber* (2007), S. 1811 Rz. 1.

<sup>68</sup> Vgl. *Broekelschen/Maiterth* (2008), S. 705.

Miete enthalten, musste die Jahresmiete in nahezu allen Fällen ausgehend von den Berliner Mietspiegeln geschätzt werden.<sup>69</sup>

Tabelle 6 zeigt die Wirkungen der Bedarfsbewertung für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser in den Jahren 2007–2009:<sup>70</sup>

Tabelle 6: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser bei Bedarfsbewertung

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Gesamt	5.112	68,52 %	64,90 %	39,28 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 2007–2009, eigene Berechnungen

Der Vergleich von Tabelle 6 mit Tabelle 4 zeigt, dass Ein- und Zweifamilienhäuser durch die Bedarfsbewertung im Durchschnitt wesentlich stärker unterbewertet werden als Mietwohngrundstücke (Mittelwert 68,52 % vs. 83,55 %; Median 64,90 % vs. 77,11 %). Dies zeigt, dass die Bedarfsbewertung verschiedene Grundstücksarten (gleichheitswidrig) unterschiedlich belastet und der 20 %ige Zuschlag für Ein- und Zweifamilienhäuser zu niedrig bemessen ist. Überraschenderweise ist die Streuung der Bewertungsergebnisse weniger stark ausgeprägt als bei Mietwohngrundstücken, dennoch ist sie zu hoch, als dass sie verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt.

#### bb. Vergleichswertverfahren (§ 183 BewG)

Wie bereits erwähnt, ist das Vergleichswertverfahren gemäß § 182 Abs. 2 Nr. 3 BewG als Standardverfahren für die erbschaftsteuerliche Bewertung

---

<sup>69</sup> Für die Imputation von Mietwerten wurde bei Ein- und Zweifamilienhäusern genauso vorgegangen wie bei Mietwohngrundstücken. Allerdings liegen die Mieten für Ein- und Zweifamilienhäuser über den in den Mietspiegeln ausgewiesenen Mieten (vgl. *Haegert/Maiterth* (2002), S. 254). Daher wurden die Mietspiegelmietten für Zweifamilienhäuser um 1,02 € (2 DM) und für Einfamilienhäuser um 2,04 € (4 DM) erhöht (vgl. *OFD Berlin* (1996), § 21 EStG, Fach 2 Nr. 1005).

<sup>70</sup> Von den in den Kaufpreissammlungen 2007–2009 enthaltenen Ein- und Zweifamilienhäusern wurden im vorliegenden Beitrag nur diejenigen Objekte betrachtet, für die genügend Informationen (= besetzte Merkmale) vorhanden sind, um Mietwerte zu imputieren und damit das Bedarfswertverfahren zu simulieren. Die Ergebnisse unterscheiden sich nur unwesentlich von denen, die sich für die Gesamtpopulation 1996–2012 ergeben. Daher sind Letztere nicht eigens angeführt.

von Ein- und Zweifamilienhäusern vorgesehen.<sup>71</sup> Eine Bewertung im Vergleichswertverfahren ist jedoch nur bei Existenz von Vergleichspreisen bzw. Vergleichsfaktoren möglich, was wiederum voraussetzt, dass das zu bewertende Grundstück in den wertbestimmenden Merkmalen anderen (Vergleichs-) Grundstücken hinreichend ähnlich ist. Andernfalls ist auf das Sachwertverfahren zurückzugreifen (§ 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG).

Für die hier betrachteten Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser aus den Jahren 2007–2009 hat sich herausgestellt, dass die von den Berliner Gutachterausschüssen ermittelten Vergleichsfaktoren<sup>72</sup> lediglich auf rund zwei Drittel des Bestandes (65,47 %) anwendbar sind, während ein Drittel der Objekte im Sachwertverfahren bewertet werden muss.

Tabelle 7: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser beim Vergleichswertverfahren

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Gesamt	3.347	105,83 %	101,45 %	26,53 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 2007–2009, eigene Berechnungen

Der Mittelwert in Tabelle 7 zeigt, dass Ein- und Zweifamilienhäuser im Vergleichswertverfahren erheblich höher bewertet werden als im Fall der Bedarfsbewertung. Es kommt im Durchschnitt sogar zu einer leichten Überbewertung um knapp 6 %. Die Höherbewertung bringt auch mit sich, dass der Steuerwert bei mehr als der Hälfte der Grundstücke über dem Verkehrswert liegt, was sich im Median i.H.v. 101,45 % niederschlägt. Jedoch ist die Streuung um rund ein Drittel geringer ausgeprägt als im Fall der Bedarfsbewertung (26,53 % vs. 39,28 %), sodass die Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern im Vergleichswertverfahren – im Gegensatz zum neuen Ertragswertverfahren – eine erhebliche Verbesserung gegenüber der

<sup>71</sup> Weiterhin sind Wohnungs- und Teileigentum im Vergleichswertverfahren zu bewerten.

<sup>72</sup> Die verwendeten Vergleichsfaktoren für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser in einfacher und guter Wohnlage befinden sich im Amtsblatt für Berlin Nr. 40 vom 28.8.2009, S. 2141 ff. Sie basieren auf den zwischen dem 1.1.2006 und dem 31.12.2008 verkauften Berliner Ein- und Zweifamilienhäusern. Für die Ein- und Zweifamilienhäuser in gehobener Lage sowie für Villen und Landhäuser basieren die Vergleichsfaktoren der Berliner Gutachterausschüsse auf den entsprechenden Daten der Jahre 2007–2009 (vgl. Amtsblatt für Berlin Nr. 10 vom 9.3.2012, S. 344 ff.).

Bedarfsbewertung darstellt. Dennoch genügt auch das Vergleichswertverfahren nicht den (engen) verfassungsrechtlichen Vorgaben. Der Steuerwert liegt in immerhin noch etwas mehr als einem Drittel der Fälle unter 80 % (14,07 %) oder über 120 % (22,95 %) des Verkehrswerts.

cc. Sachwertverfahren (§§ 189 – 191 BewG)

Das steuerliche Sachwertverfahren wird zur Bewertung von Grundstücken i.S.d. § 182 Abs. 2 BewG und damit auch für Ein- und Zweifamilienhäuser herangezogen, wenn für diese keine Vergleichspreise bzw. Vergleichsfaktoren ermittelt werden können. Die Wirkungen des relativ aufwendigen Sachwertverfahrens (§§ 189–191 BewG) werden in Tabelle 8 aufgezeigt.<sup>73</sup>

Tabelle 8: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser beim Sachwertverfahren

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Sachwerthäuser	1.765	96,73 %	92,04 %	41,83 %
Vergleichswert-häuser	3.347	101,48 %	98,55 %	29,41 %
Gesamt	5.112	99,84 %	97,10 %	34,01 %

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 2007–2009, eigene Berechnungen

Tabelle 8 zeigt, dass die Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern, die nicht im Vergleichswertverfahren bewertet werden können (Sachwerthäuser), nur relativ schlecht gelingt. Der Variationskoeffizient liegt mit 41,83 % deutlich über dem Wert i.H.v. 26,53 % des Vergleichswertverfahrens aus Tabelle 7. Diese erheblich schlechteren Bewertungsergebnisse lassen sich jedoch nur bedingt dem Sachwertverfahren als solchem anlasten. Dies zeigt der Vergleich der Streuung, wenn das Sachwertverfahren auch auf diejenigen Ein- und Zweifamilienhäuser angewendet wird, die eigentlich im Vergleichswertverfahren zu bewerten sind (Vergleichswerthäuser). Hier liegt der Variationskoeffizient mit 29,41 % lediglich geringfügig über dem Wert des Vergleichswertverfahrens (26,53 %). Damit resultieren die schlechteren Bewertungsergebnisse des Sachwertverfahrens weniger aus dem Verfahren selbst als aus dessen Anwendung auf die Subpopulation der „Sachwerthäu-

<sup>73</sup> Vgl. ausführlich zum Sachwertverfahren *Broekelschen/Maiterth* (2009a), S. 834 f.

ser“, welche deutlich heterogener und damit schwerer bewertbar zu sein scheinen als „Vergleichswerthäuser“.

Die Tatsache, dass rund ein Drittel der Ein- und Zweifamilienhäuser im Sachwertverfahren zu bewerten sind, verdeutlicht die administrativen Probleme, die sich im steuerlichen Massenverfahren ergeben. Die Hoffnung der Befürworter des Vergleichswertverfahrens für Grundsteuerzwecke auf eine einfache und kostengünstige Bewertung dürfte sich daher kaum erfüllen.<sup>74</sup> Die Anwendung des Sachwertverfahrens bereitet jedenfalls Schwierigkeiten. Zum größten Streitpunkt bei der Ermittlung der Regelherstellungskosten dürfte die Definition des Ausstattungsstandards werden. Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, wie zu verfahren ist, wenn ein Gebäude in verschiedenen Bereichen unterschiedliche Ausstattungsstandards aufweist.<sup>75</sup> Außerdem ist zu klären, wie im Falle eines Teildachgeschossausbaus bzw. einer Teilunterkellerung zu verfahren ist.<sup>76</sup> Lang weist darauf hin, dass im Sachwertverfahren mit relativ pauschalen Herstellungskosten eben gerade die Sonderfälle, wie z.B. Schlösser oder aufwendig gebaute Villen, für die keine Vergleichspreise oder -faktoren existieren, zu bewerten sind.<sup>77</sup>

Bleibt festzuhalten, dass die Bewertung von Grundvermögen in keinem bisher verwendeten steuerlichen Bewertungsverfahren überzeugend gelingt. Dies gilt in besonderem Maße für Mietwohngrundstück aber auch bei Ein- und Zweifamilienhäusern streuen die Bewertungsergebnisse noch merklich. Zudem ist die Bewertung mit einem nicht zu unterschätzenden administrativen Aufwand verbunden, der gerade im steuerlichen Massenverfahren erhebliche Ressourcen auf Seiten der Finanzverwaltung bindet.

#### **4. Wirkungen der steuerlichen Unternehmensbewertung**

Das im Zusammenhang mit der Grundstückbewertung Gesagte gilt in noch stärkerem Maße für die Unternehmensbewertung. Das neue standardisier-

---

<sup>74</sup> So veranschlagt die *Arbeitsgruppe „Nordländer“* (2010), S. 5, die Kosten der laufenden Bewertung auf rund 6 € pro Grundstück und Jahr.

<sup>75</sup> Dies ist bspw. der Fall, wenn ein Ein- oder Zweifamilienhaus über eine Fußbodenheizung verfügt (gehobener Ausstattungsstandard), auf den Böden der Nassräume jedoch nur einfache Fliesen verlegt sind (mittlerer Ausstattungsstandard).

<sup>76</sup> Vermutlich werden die Regelherstellungskosten dann anteilig verwendet, wie dies auch in der außersteuerlichen Bewertungspraxis üblich ist.

<sup>77</sup> Vgl. Lang (2008), S. 196.

te Verfahren zur Unternehmensbewertung, das „vereinfachte Ertragswertverfahren“ (§ 200 BewG), bewirkt wie die bisherigen Bewertungsverfahren (Stuttgarter Verfahren für Kapitalgesellschaften und Steuerbilanzwerte für Personenunternehmen) auch keine marktnahe Bewertung. Dies zeigt eine empirische Untersuchung von *Müller* und *Sureth*.<sup>78</sup> Danach „erhält man nur für sehr wenige Unternehmen ... einen Unternehmenswert, der dem geschätzten Marktwert nahekommt“.<sup>79</sup> Weiter heißt es: „Es zeigt sich, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht nur darin scheitert, die Marktwerte von Unternehmen hinreichend genau zu approximieren, es stellt auch keine wesentliche Verbesserung im Vergleich zum Stuttgarter Verfahren dar.“<sup>80</sup>

Neben dem vereinfachten Ertragswertverfahren finden auch „übliche“ Verfahren zur Unternehmensbewertung Anwendung, die allesamt zukunftsorientiert sind. Deren Qualität lässt sich mangels Daten nicht beurteilen, jedoch liegt auf der Hand, dass derartige Verfahren äußerst streitanfällig sind.<sup>81</sup> Dies liegt an der Notwendigkeit, zukünftige Erträge zu schätzen und einen adäquaten Kalkulationszinsfuß zu bestimmen.

## 5. Hohe Erhebungskosten der Vermögensbesteuerung

Die in den vorangegangenen Abschnitten dargelegte Bewertungsproblematik ist der Hauptgrund, warum die Vermögensbesteuerung als außerordentlich teuer bezüglich der Erhebungskosten gilt.

Bei der Grundsteuer ist es offenkundig, dass die Steuererhebungskosten in Relation zum Steueraufkommen (durchschnittlich 380 € pro Grundstück) auch im Fall eines äußerst einfachen Bewertungsverfahrens hoch ausfallen. Selbst wenn die Steuerbefolgung sowohl die Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen nur für je eine halbe Zeitstunde in Anspruch nimmt, belaufen sich die Befolgungskosten bei einem Stundensatz i.H.v. 60 € bereits auf 16 % des Steueraufkommens.

Auch im Fall der Vermögensteuer sind die Erhebungskosten beachtlich, wengleich es keine verlässlichen empirisch fundierten Schätzungen darüber gibt. Umstritten waren bei der früheren Vermögensteuer insbesondere

---

<sup>78</sup> Vgl. *Müller/Sureth* (2011).

<sup>79</sup> Vgl. *Müller/Sureth* (2011), S. 79.

<sup>80</sup> Vgl. *Müller/Sureth* (2011), S. 79.

<sup>81</sup> Vgl. in diesem Sinne auch *Müller/Sureth* (2011), S. 79.

die Größenordnungen der Verwaltungskosten bzw. des erforderlichen Personalaufwands in der Finanzverwaltung. Eine aus der Mitte der 80er-Jahre stammende RWI-Studie schätzt die Verwaltungskosten auf 20 % und die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen auf 12 % des Steueraufkommens.<sup>82</sup> Einzelne Landesregierungen veranschlagten dagegen die Verwaltungskosten der Vermögensteuer Mitte der 90er-Jahre auf lediglich 4,5 % bis 5,5 % der Einnahmen.<sup>83</sup> Allerdings sind die verwendeten Berechnungsmethoden unterschiedlich und die Gründe für die Abweichungen nicht nachvollziehbar.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hat sich bereits vor einigen Jahren gegen die Wiedereinführung der Vermögensteuer ausgesprochen, da der erforderliche Verwaltungsaufwand in keinem Verhältnis zum möglichen Steueraufkommen stehe.<sup>84</sup> Nach Auffassung der Deutschen Steuer-Gewerkschaft müssten mindestens 1.500 Stellen für die Festsetzung und Erhebung der Vermögensteuer, zwischen 5.000 und 10.000 Stellen (je nach Verfahren) für die Bewertung des Grundvermögens sowie mindestens 1.000 neue Arbeitsplätze – selbst wenn die Steuerbilanzwerte übernommen würden – für die regelmäßige Neufeststellung der Werte des Betriebsvermögens dauerhaft neu geschaffen werden. Abgesehen von der Tatsache, dass entsprechend ausgebildete Finanzbeamte nicht auf dem Arbeitsmarkt verfügbar sind, ist wohl kaum davon auszugehen, dass die notwendigen Stellen aus den strapazierten Länderhaushalten finanziert werden könnten. Daher ist mit einer Umschichtung der Arbeit in den Finanzbehörden hin zur Vermögensteuerabteilung zu rechnen, was mit einem Rückgang der Einnahmen bei anderen Steuerarten verbunden sein dürfte.<sup>85</sup>

## V. Fazit

In jüngster Zeit wird häufig die Forderung nach einer stärkeren Besteuerung von Vermögen erhoben, um einer (behaupteten) verteilungspolitischen Schieflage zu begegnen. Dabei werden in aller Regel eine Erhöhung der Erbschaftsteuer sowie die (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer gefordert. Bei der Grundsteuer als einer weiteren Form der Vermögensbesteuerung sind Steuererhöhungen dagegen kein Thema. Es wird lediglich über einen adäquaten Ersatz für die veralteten Einheitswerte diskutiert.

---

<sup>82</sup> Vgl. *Rappen* (1989), S. 235.

<sup>83</sup> Vgl. Landtag Nordrhein-Westfalen, Drs. 12/634, 12/1387.

<sup>84</sup> Vgl. Deutsche Steuer-Gewerkschaft (2004), S. 8.

<sup>85</sup> Vgl. *Maiterth/Sureth* (2005a), S. 79.

Jegliche Form der Vermögensbesteuerung ist mit dem bislang nicht zufriedenstellend gelösten Problem der Bewertung von Sachvermögen konfrontiert. Dabei existiert ein Konflikt zwischen der verfassungsrechtlich gebotenen verkehrswertnahen Bewertung auf der einen Seite und einer administrativ einfachen und damit kostengünstigen Bewertung auf der anderen Seite. Dabei dürfte klar sein, dass es im steuerlichen Massenverfahren keine Alternative zu einfachen standardisierten Bewertungsverfahren gibt, deren Bewertungsergebnisse mehr oder minder stark vom Verkehrswert abweichen. Es hat sich empirisch gezeigt, dass die Bewertung von Grundvermögen in keinem bisher verwendeten steuerlichen Bewertungsverfahren überzeugend gelingt. Dies gilt in besonderem Maße für Mietwohngrundstücke, für welche die Bewertungsergebnisse zumindest bei den hier betrachteten Berliner Mietwohngrundstücken erheblich streuen. Aber auch bei der Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern sieht es nur wenig besser aus. Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Bewertung innerhalb einer Spannweite i.H.v.  $\pm 20\%$  um den Verkehrswert wird jedenfalls deutlich verfehlt. Es steht auch nicht zu erwarten, dass eine derart exakte Bewertung in einem standardisierten Verfahren gelingt, das ohne eine zeitaufwendige Besichtigung der Bewertungsobjekte auskommt. Eine gutachterliche Bewertung, die bessere Bewertungsergebnisse erwarten lässt, ist für die Erbschaft- und Vermögensteuer zumindest denkbar. Jedoch sprechen die hohen Kosten und die enorme Streit anfälligkeit gegen eine derartige Bewertung. Die Bewertungsproblematik ist noch erheblich ausgeprägter, wenn es um die Betriebsvermögen geht. Damit lässt sich festhalten, dass sich die Bewertung als Achillesferse einer jeglichen Vermögensbesteuerung erweist.

Eine (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer würde eine signifikante Erhöhung der Steuerbelastung von Kapital- und Unternehmensvermögen mit sich bringen. Besonders problematisch ist dabei, dass die Grenzsteuerbelastung aufgrund der Konzeption einer Vermögensteuer als Sollertragsteuer renditeabhängig ist und niedrigverzinsliche Investitionen stärker belastet als hochverzinsliche Anlagen. Aufgrund des derzeitigen niedrigen Zinsniveaus wird in vielen Fällen nicht einmal mehr eine Realkapitalerhaltung möglich sein, geschweige denn eine Stärkung der unternehmerischen Eigenkapitalbasis. Zudem ist die Vermögensteuer auch in Verlustperioden zu bezahlen, sodass diese Steuer zur Substanzsteuer wird. Darüber hinaus ist die Vermögensteuer international kaum mehr verbreitet, sodass sie eine Sonderbelastung inländischer Investitionen bewirkt, was die Verlagerung von Buch-, aber auch Realkapital ins vermögensteuerfreie Ausland fördert. Derartige Ausweichreaktionen führen wiederum dazu, dass die Vermögensteuer

zumindest teilweise überwältigt wird und damit nicht die formaljuristisch steuerpflichtigen (vermögenden) Personen, sondern andere, auch vermögenslose Personen trifft. Gegen die (Wieder-)Einführung der Vermögensteuer spricht in besonderem Maße der damit verbundene Verwaltungsaufwand. Darauf hat vor einigen Jahren bereits die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hingewiesen. Der beachtliche Verwaltungsaufwand wäre sicherlich mit einer Umschichtung der Arbeit in den Finanzbehörden hin zur Vermögensteuerabteilung verbunden, was zu einem Rückgang der Einnahmen bei anderen Steuerarten führen dürfte.

# ANHANG

# A1 BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe

Deutscher Bundestag  
Drucksache 17/10770

17. Wahlperiode

25.9.2012

## Gesetzentwurf

der Abgeordneten *Lisa Paus, Kerstin Andreae, Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Priska Hinz (Herborn), Dr. Tobias Lindner, Dr. Gerhard Schick, Birgitt Bender, Agnes Brugger, Viola von Cramon-Taubadel, Ekin Deligöz, Katja Dörner, Harald Ebner, Kai Gehring, Katrin Göring-Eckardt, Bärbel Höhn, Ingrid Hönlinger, Thilo Hoppe, Uwe Kekeritz, Katja Keul, Sven-Christian Kindler, Maria Klein-Schmeink, Oliver Krischer, Agnes Krumwiede, Stephan Kühn, Markus Kurth, Beate Müller-Gemmeke, Dr. Hermann E. Ott, Brigitte Pothmer, Tabea Rößner, Claudia Roth (Augsburg), Manuel Sarrazin, Elisabeth Scharfenberg, Dr. Frithjof Schmidt, Ulrich Schneider, Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn, Arfst Wagner, Daniela Wagner* und der Fraktion **BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN**

## A. Problem

In den letzten drei Jahren ist die Staatsverschuldung in Deutschland rapide um mehr als 400 Milliarden Euro auf insgesamt über 2.000 Milliarden Euro angestiegen. Der Bund musste Garantien im Umfang von über 150 Milliarden Euro zugunsten maroder Banken bereitstellen, um das Finanzsystem zu stabilisieren. Hinzu kommen milliarden schwere Konjunkturpakete, die den Absturz der Wirtschaft gebremst haben. Bislang dauert die Krise unverändert an und die Schätzungen für die Kosten der Krise steigen noch immer.

## B. Lösung

Diese einmalige Finanzierungslast soll von den Reichsten der Bevölkerung getragen werden. Dazu erfolgt die Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe analog zum Lastenausgleich. Ein Gutachten des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) im Auftrag der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zeigt, dass auch bei hohen persönlichen Kinder- und Betriebsfreibeträgen ein großes Aufkommen realisierbar ist. Die Abgabe ist so ausgestaltet, dass sie über mehrere Jahre und weitgehend aus den Vermögenserträgen gezahlt werden kann.

## **C. Alternativen**

Weiteres Anwachsen der Staatsverschuldung.

## **D. Kosten**

Ein Gutachten des DIW zeigt, dass eine Vermögensabgabe geringe direkte Erhebungskosten von weniger als 1 Prozent des Aufkommens aufweist. Die Verwaltungskosten betragen demnach etwa 0,2 Prozent des Aufkommens, und die Befolgungskosten der Abgabepflichtigen liegen bei 0,64 Prozent des Aufkommens.

### **Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Vermögensabgabe**

Vom ...

Der Bundestag hat das folgende Gesetz beschlossen:

#### **Artikel 1**

#### **Gesetz zur Einführung einer Vermögensabgabe**

##### **§ 1 Zweck der Vermögensabgabe**

Zweck der einmaligen Vermögensabgabe ist der Abbau der durch die Finanz- und Wirtschaftskrise bedingten Erhöhung der Staatsverschuldung. Das Einkommen der Vermögensabgabe soll dazu verwendet werden, die infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise entstandenen Belastungen des Bundes zu reduzieren.

##### **§ 2 Abgabepflicht**

(1) Abgabepflichtig sind

1. natürliche Personen, die zur Zeit der Festsetzung der Abgabe (§ 6) ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben,
2. deutsche Staatsangehörige, die sich zur Zeit der Festsetzung der Abgabe (§ 6) nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.

- (2) Zusätzlich zu Absatz 1 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit ihrem zur Zeit der Festsetzung der Abgabe (§ 6) im Inland belegenen Vermögen im Sinne des § 121 des Bewertungsgesetzes beschränkt abgabepflichtig.

### § 3 Abgabepflichtiges Vermögen

- (1) Als abgabepflichtiges Vermögen gilt das Gesamtvermögen der Person, das sich nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes bemisst, nach Abzug der Freibeträge (§§ 9 bis 11).
- (2) Zur Ermittlung des Werts des Gesamtvermögens sind von dem Bruttovermögen Schulden und Verbindlichkeiten abzuziehen, soweit sie nicht bei der Ermittlung des Werts der Vermögenspositionen bereits berücksichtigt wurden.
- (3) Nicht abzugsfähig sind Schulden und Verbindlichkeiten, soweit sie im Zusammenhang mit Vermögen stehen, das nicht der Abgabe unterliegt oder nach diesem Gesetz abgabebefreit ist.

### § 4 Abgabepflichtiges Vermögen bei beschränkter Steuerpflicht

- (1) Der Vermögensabgabe bei beschränkt Abgabepflichtigen unterliegt das sich nach § 121 des Bewertungsgesetzes errechnende Inlandsvermögen nach Abzug des Freibetrags. § 3 Absatz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.
- (2) Auf Antrag werden beschränkt Abgabepflichtige nach § 2 Absatz 2, die bei Entstehung der Abgabeschuld nach § 3 dieses Gesetzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat haben, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, als abgabepflichtig im Sinne der §§ 2 Absatz 1, 3 behandelt.

### § 5 Sonderfälle abgabepflichtigen Vermögens

- (1) Das Vermögen einer Familienstiftung wird dem Stifter/der Stifterin, wenn er/sie nach § 2 abgabepflichtig ist, sonst den nach § 2 abgabepflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.

- (2) Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter/die Stifterin, seine/ihre Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.
- (3) Hat ein Unternehmer/eine Unternehmerin im Rahmen seines/ihrer Unternehmens oder als Mitunternehmer/in eine Stiftung errichtet, so wird die Stiftung wie eine Familienstiftung behandelt, wenn der Stifter/die Stifterin, seine/ihre Gesellschafter, von ihm abhängige Gesellschaften, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte oder Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.
- (4) Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich.

#### § 6 Festsetzungstichtag

Für die Festsetzung der Vermögensabgabe ist der 1.1.2012 maßgebend.

#### § 7 Bewertung

- (1) Die Bewertung des Gesamtvermögens der Abgabepflichtigen richtet sich nach den Vorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) in der zum Festsetzungstichtag (§ 6) geltenden Fassung. Die §§ 157 bis 198 des Bewertungsgesetzes sind entsprechend anwendbar. Die Absätze 2 bis 6 ergänzen diese Regelungen.
- (2) Inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 des Bewertungsgesetzes) der Abgabepflichtigen, für das ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes festzustellen ist, ist mit dem auf den Bewertungstichtag (§ 6) festgestellten Wert anzusetzen.
- (3) Anteile an Kapitalgesellschaften der Abgabepflichtigen, für die ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes festzustellen ist, sind mit dem auf den Bewertungstichtag (§ 6) festgestellten Wert anzusetzen.
- (4) Grundbesitz (§ 19 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes) der Abgabepflichtigen ist mit dem nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes auf den Bewertungstichtag (§ 5) festgestellten Wert anzusetzen.

- (5) Gehört zum Gesamtvermögen der Abgabepflichtigen ein Anteil an Wirtschaftsgütern und Schulden, für die ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 des Bewertungsgesetzes festzustellen ist, ist der darauf entfallende Teilbetrag des auf den Bewertungsstichtag (§ 6) festgestellten Werts anzusetzen.
- (6) Ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen der Abgabepflichtigen werden nach § 31 des Bewertungsgesetzes bewertet.

## § 8 Steuerbefreiungen

### (1) Steuerfrei bleiben

1. Ansprüche an Witwen-, Waisen- und Pensionskassen sowie Ansprüche auf Renten und ähnliche Bezüge, die auf ein früheres Arbeits- oder Dienstverhältnis zurückzuführen sind,
2. Ansprüche aus der gesetzlichen Sozialversicherung, der Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung, Unfallversicherung, Pflegeversicherung, Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsversicherung,
3. Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, wenn der Berechtigte das 60. Lebensjahr vollendet hat oder voraussichtlich für mindestens drei Jahre berufs- oder erwerbsunfähig oder behindert im Sinne des Schwerbehindertengesetzes mit einem Grad der Behinderung von 100 ist,
4. Ansprüche auf gesetzliche Versorgungsbezüge ohne Rücksicht darauf, ob diese laufend oder in Form von Kapitalabfindungen gewährt werden,
5. Ansprüche nach den folgenden Gesetzen in der zum Festsetzungsstichtag geltenden Fassung:
  - a) Lastenausgleichsgesetz,
  - b) Flüchtlingshilfegesetz,
  - c) Allgemeines Kriegsfolgengesetz,
  - d) Gesetz zur Regelung der Verbindlichkeiten nationalsozialistischer Einrichtungen und der Rechtsverhältnisse an deren Vermögen,
  - e) Häftlingshilfegesetz, Strafrechtliches Rehabilitierungsgesetz sowie Bundesvertriebenengesetz,

- f) Vertriebenenenzuwendungsgesetz,
  - g) Verwaltungsrechtliches Rehabilitierungsgesetz,
  - h) Berufliches Rehabilitierungsgesetz,
6. Ansprüche auf Entschädigungsleistungen nach den folgenden Gesetzen in der zum Festsetzungsstichtag geltenden Fassung:
- a) Bundesentschädigungsgesetz sowie
  - b) Gesetz über Entschädigungen für Opfer des Nationalsozialismus im Beitrittsgebiet,
7. Ansprüche auf Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für Schäden an Leben, Körper, Gesundheit und Freiheitsentzug zustehen, ohne Rücksicht darauf, ob die Leistungen laufend oder in Form einmaliger Zahlung gewährt werden,
8. Ansprüche auf Renten, die dem Steuerpflichtigen als Entschädigung für den durch Körperverletzung oder Krankheit herbeigeführten gänzlichen oder teilweisen Verlust der Erwerbsfähigkeit zustehen, das gleiche gilt für Ansprüche auf Renten, die den Angehörigen einer in dieser Weise geschädigten Person aufgrund der Schädigung zustehen,
9. Ansprüche aus Altersvorsorgeverträgen und Basisrentenverträgen.

### § 9 Persönlicher Freibetrag

- (1) Abgabefrei bleibt Vermögen der Abgabepflichtigen in Höhe von 1.000.000 Euro.
- (2) Zusätzlich zu Absatz 1 sind für jedes Kind im Sinne des § 32 des Einkommensteuergesetzes in der zum Feststellungszeitpunkt (§ 6) geltenden Fassung der Abgabepflichtigen 250.000 Euro abgabefrei. Bei zwei Elternteilen steht der Freibetrag jedem Elternteil hälftig zu. Er wird entsprechend der Höhe des eigenen Vermögens des Kindes gekürzt.
- (3) An die Stelle des Freibetrags nach Absatz 1 und 2 tritt in den Fällen der beschränkten Abgabepflicht ein Freibetrag in Höhe von 100.000 Euro.
- (4) Die Freibeträge der Absätze 1 bis 3 werden für jeden Euro den Freibetrag übersteigendes abgabepflichtiges Vermögen um einen Euro gekürzt.

## § 10 Freibetrag für Altersvorsorgevermögen

Zusätzlich zu den Freibeträgen nach § 8 wird den Abgabepflichtigen, wenn ihnen keine oder nur geringfügige Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung, aus einer öffentlich-rechtlichen Versorgungseinrichtung oder aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung zustehen, ein Freibetrag in Höhe von bis zu 380.000 Euro für von ihnen als für die Altersvorsorge bestimmt bezeichnete Vermögensgegenstände gewährt.

## § 11 Freibetrag für Betriebsvermögen

- (1) Zusätzlich zu den Freibeträgen nach §§ 8 und 9 wird den Abgabepflichtigen ein Freibetrag für inländisches Betriebsvermögen im Sinne der §§ 95 bis 97 des Bewertungsgesetzes und für land- und forstwirtschaftliches Vermögen nach den §§ 158 ff. des Bewertungsgesetzes, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, in Höhe von 5.000.000 Euro gewährt.
- (2) Der Freibetrag nach Absatz 1 wird nicht für den Teil des Betriebsvermögens und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gewährt, der aus Verwaltungsvermögen besteht. In Abweichung zu Satz 1 kann der Freibetrag für das gesamte Betriebsvermögen und für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen gewährt werden, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens nicht mehr als zehn Prozent beträgt.
- (3) Zum Verwaltungsvermögen gehören:
  1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn
    - a) der Eigentümer sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann oder als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hat, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;
    - b) sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt oder

- c) Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden;
2. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9.9.1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes vom 17.10.2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern nur einheitlich auszuüben;
3. Beteiligungen an Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter Nr. 2 fallen, soweit bei diesen Gesellschaften das Betriebsvermögen aus Verwaltungsvermögen besteht;
4. Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen, soweit deren Wert nicht geringfügig ist. Davon ist auszugehen, wenn deren Wert insgesamt zehn Prozent des nach § 203 des Bewertungsgesetzes kapitalisierten Jahresertrags (§ 201 Absatz 2 Satz 4 des Bewertungsgesetzes), oder hilfsweise des gemeinen Werts im Sinne des § 11 Absatz 1 und Absatz 2 Satz 2 des Bewertungsgesetzes, mindestens des Substanzwerts (§ 11 Absatz 2 Satz 3 des Bewertungsgesetzes) nicht übersteigt. Hierzu gehören auch Forderungen, die aus der Veräußerung von Verwaltungsvermögen stammen. Forderungen aus der eigentlichen Unternehmenstätigkeit bilden kein Verwaltungsvermögen. Hierzu gehören beispielsweise Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Satz 1 gilt nicht, wenn diese Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienst-

leistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9.9.1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 23.10.2008 (BGBl. I S. 2026) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes vom 17.10.2008 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind;

5. Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.

(4) Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist als Vergleichsmaßstab der Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Absatz 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes) anzuwenden. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen.

(5) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nr. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 3 Nr. 1 bis 5 gesondert fest und teilt diesen Wert dem für den Steuerpflichtigen, dem das Vermögen zuzurechnen ist, zuständigen Finanzamt mit. Die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind entsprechend anzuwenden.

(6) Nicht in die Begünstigung des Absatzes 1 und 7 sowie in die Anwendung des § 13 Absatz 2 einzubeziehen ist Betriebsvermögen eines nicht aktiv tätigen Betriebes. Nicht aktiv tätig sind insbesondere Betriebe und Gesellschaften,

1. die ganz oder überwiegend einer Betätigung nachgehen, deren Erträge bei einer Ausübung im Privatvermögen zu den Einkünften nach § 2 Absatz 4 bis 7 des Einkommensteuergesetzes gehören würden, oder
  2. deren Tätigkeit keine oder im Verhältnis zu ihrem Wertansatz nur geringfügigen Arbeitseinsatz erfordert.
- (7) Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient, steht inländischem Betriebsvermögen gleich.
- (8) Die Abgabepflichtigen können den Freibetrag für Anteile an mehreren Betrieben insgesamt maximal bis zu der in Absatz 1 genannten Höhe in Anspruch nehmen.

### § 12 Höhe der Abgabeschuld

Die Vermögensabgabe beträgt 15 Prozent des abgabepflichtigen Vermögens.

### § 13 Entrichtung in Jahresbeträgen

- (1) Die Abgabeschuld ist in zehn gleichen jährlichen Teilbeiträgen (Jahresbeträgen) zu 1,5 Prozent des abgabepflichtigen Vermögens, die die Tilgung und Verzinsung der Abgabeschuld umfassen, zu entrichten.
- (2) Jahresbeträge können vorzeitig getilgt werden. In diesem Fall ermäßigt sich die Abgabeschuld in der Weise, dass sie für jedes volle Jahr der vorzeitigen Zahlung mit 5,5 Prozent abgezinst wird.

### § 14 Härtefallregelung

- (1) In Härtefällen können Zahlungen ausgesetzt werden. In Fällen außerordentlicher Härte können Zahlungen erlassen werden.
- (2) Ein Härtefall liegt insbesondere vor, wenn die anteilig auf das Betriebsvermögen fallende jährliche Abgabebelastung nach § 13 Absatz 1 in Verbindung mit § 12 bei Betriebsvermögen 35 Prozent des jährlichen Nettovermögensertrags des Betriebsvermögens übersteigt. In diesem Fall wird der gestundete Betrag zu der Forderung nach § 13 Absatz 1 des darauffolgenden Jahres hinzugerechnet. Besteht nach Ablauf des zehnjährigen Zeitraums eine Restschuld, so wird diese erlassen.

- (3) Der nach Absatz 2 maßgebliche Nettovermögensertrag wird nach § 202 des Bewertungsgesetzes ermittelt.

### § 15 Erklärungsspflicht

- (1) Unbeschränkt Vermögensabgabepflichtige haben eine Vermögensabgabeerklärung über ihr Gesamtvermögen abzugeben, wenn dieses 1.000.000. € übersteigt oder sie von der Finanzbehörde hierzu aufgefordert werden.
- (2) Beschränkt Vermögensabgabepflichtige haben eine Vermögensabgabeerklärung über ihr Inlandsvermögen abzugeben, wenn dieses mindestens 100.000 Euro beträgt oder sie von der Finanzbehörde hierzu aufgefordert werden.
- (3) Die Erklärungen sind innerhalb der Frist abzugeben, die das Bundesministerium der Finanzen bestimmt. Die Frist ist im Bundesanzeiger bekannt zu machen. Fordert die Finanzbehörde zur Abgabe einer Vermögensabgabeerklärung besonders auf (§ 149 Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung), hat sie eine besondere Frist zu bestimmen, die mindestens einen Monat betragen soll.
- (4) Die Erklärung hat ein Verzeichnis der zum Gesamtvermögen gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstands und des Werts des Gesamtvermögens erforderlichen Angaben zu enthalten.
- (5) Die Abgabeerklärung ist vom Vermögensabgabepflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.

### § 16 Besondere Bestimmungen

Dieses Gesetz wird ungeachtet anderer, in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthaltenen Bestimmungen angewendet.

### § 17 Ermächtigungen

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, zur Durchführung dieses Gesetzes Rechtsverordnungen zu erlassen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist, und zwar über

1. weitere Abgabefreistellungen von Vermögensgegenständen,
2. die Abgrenzung der begünstigten Personen im Sinne des § 5,
3. die Berechnung und Durchführung der Freibetragsgewährung,
4. die Abgabefestsetzung und die Abgabebhebung,
5. die nähere Bestimmung zur Abgrenzung des begünstigten Betriebsvermögens und des begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens,
6. die Durchführung der Begrenzung der Abgabepflicht des Betriebsvermögens nach § 14 Absatz 2,
7. die Anzeige- und Erklärungspflicht der Abgabepflichtigen sowie
8. die Anzeige-, Mitteilungs- und Übersendungspflichten der Gerichte, Behörden, Beamten und Notare, der Versicherungsunternehmen, der Vereine und Berufsverbände, der geschäftsmäßigen Verwahrer und Verwalter fremden Vermögens, sowie derjenigen, die auf den Namen lautende Aktien oder Schuldverschreibungen ausgegeben haben.

## **Artikel 2** **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tage nach der Verkündung in Kraft.

Berlin, den 25. September 2012

*Renate Künast, Jürgen Trittin* und Fraktion

### **Begründung**

#### **A. Allgemeines**

##### **I. Zur Notwendigkeit einer Regelung**

In den letzten drei Jahren ist die Staatsverschuldung in Deutschland rapide um mehr als 400 Milliarden Euro auf insgesamt über 2.000 Milliarden Euro angestiegen. Der Bund musste Garantien im Umfang von über 150 Milliarden Euro zugunsten maroder Banken bereitstellen, um das Finanzsystem zu stabilisieren. Hinzu kommen milliardenschwere Konjunkturpakete, die den Absturz der Wirtschaft gebremst haben. Bislang steigen die Schätzungen für die Kosten der Krise immer noch. Im Dezember 2010 bezifferte der IWF die

Kosten für Deutschland mit 115 Milliarden Euro, im April 2011 schätzte der IWF die direkten Nettokosten bereits auf 10,7 Prozent des BIP. Diese Lasten sollten nicht durch alle Steuerzahler, durch die Schwächsten über Sozialkürzungen oder künftige Generationen über zusätzliche Verschuldung getragen werden. Gerech ist, dass diejenigen die Lasten tragen, die am meisten leisten können. Den großen Weltwirtschaftskrisen ging stets ein besonders starkes Auseinanderdriften der Einkommen und Vermögen voraus. Dies gilt auch für die Entstehung der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise. Weltweit hat sich die Schere bei den Einkommen und Vermögen in den letzten Jahren immer stärker geöffnet. In Deutschland verschuldeten sich Haushalte mit einem Monatseinkommen von unter 900 Euro im Durchschnitt um 17 Prozent ihres Einkommens, während bei Einkommen von über 7.500 Euro fast 30 Prozent gespart werden. Dies führt dazu, dass in einem Teil der Gesellschaft die Überschuldung zunimmt und sich gleichzeitig immer mehr Vermögen bei wenigen Personen konzentriert. Zwischen den Jahren 2002 und 2007 verringerte sich der Anteil der unteren 90 Prozent am Gesamtvermögen in Deutschland. Inzwischen haben 30 Prozent der deutschen Haushalte kein Vermögen oder nur Schulden. Spiegelbildlich dazu verfügt das reichste Prozent über 35 Prozent des Gesamtvermögens.

## **II. Ausgestaltung**

Hohe Freibeträge garantieren, dass die einmalige Vermögensabgabe nur den reichsten Teil der Bevölkerung betrifft. Abgabepflichtig werden die besonders Wohlhabenden mit jährlich 1,5 Prozent ihres Vermögens bei einer zeitlichen Erstreckung über zehn Jahre. Weniger als ein Prozent der Bevölkerung werden von der einmaligen Vermögensabgabe betroffen sein. Das DIW schätzt die Zahl auf rund 330.000 Menschen.

Abgabepflichtig sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland. Mit der grundsätzlichen Orientierung am Wohnsitz der Steuerpflichtigen folgt die Vermögensabgabe dem in der internationalen Besteuerung üblichen Wohnsitzprinzip. Maßgebend ist der Wohnsitz am Stichtag der Abgabe. Auch Personen, die innerhalb der vergangenen fünf Jahre vor dem Stichtag ihren Wohnsitz verlagert haben, unterliegen einer entsprechenden Abgabepflicht. Kapitalgesellschaften unterliegen selbst nicht der Vermögensabgabe. Die Anteile an Kapitalgesellschaften, die von Menschen gehalten werden, die der Abgabe unterliegen, werden aber bei diesen Personen erfasst. Mit dieser Ausgestaltung soll erreicht werden, dass nur die reichsten Personen in der Bevölkerung zur Abgabe heran gezogen

werden, während eine Abgabepflicht für juristische Personen indirekt auch Anteilseigner mit Vermögen unterhalb der persönlichen Freibeträge belasten würde. Auch Personen ohne Wohnsitz aber mit Vermögen im Inland unterliegen mit diesem Vermögen der Abgabe, ebenso ist das Auslandsvermögen von Deutschen abgabepflichtig.

Um zu gewährleisten, dass nur leistungsfähige Vermögen steuerpflichtig sind, gibt es einen persönlichen Freibetrag in Höhe von einer Million Euro. Eine Übertragung zwischen Ehegatten ist nicht möglich. Auch Kinder werden als eigenständige Personen behandelt. Für den Fall, dass Kinder über kein eigenes Vermögen verfügen, wird den Eltern in diesen Fällen jeweils hälftig ein zusätzlicher Freibetrag in Höhe von einer Viertelmillion Euro eingeräumt. So ist gewährleistet, dass nur die allerreichsten Bevölkerungsteile zur einmaligen Vermögensabgabe herangezogen werden. Bis zu dieser Höhe sind Vermögen dann abgabefrei. Für darüber hinausgehende Vermögenswerte werden die Freibeträge derart gemindert, dass der Freibetrag beim doppelten Vermögen vollständig abgeschmolzen ist. Neben dem persönlichen und dem Kinderfreibetrag gibt es einen Freibetrag für das Altersvorsorgevermögen sowie für das Betriebsvermögen. Der Freibetrag für das Altersvorsorgevermögen beträgt 380.000 Euro und ist an der mit der gesetzlichen Rente maximal erzielbaren Anwartschaft ausgerichtet. Dieser Freibetrag wird nur denjenigen gewährt, die über keine oder nur sehr geringfügige Ansprüche an die gesetzliche Rentenversicherung oder vergleichbare Versorgungsansprüche verfügen, und aus diesem Grund ihre Altersvorsorge privat kapitalgedeckt aufbauen mussten. Dies ist überwiegend bei Selbständigen der Fall.

Die Gesamtwirkung der einmaligen Vermögensabgabe ist mit Blick auf die Investitionsfähigkeit, insbesondere der mittelständischen Unternehmen, ausgestaltet. Eine Substanzbesteuerung bei Betriebsvermögen ist grundsätzlich ausgeschlossen. Im Regelfall wird dies durch die Ertragsbewertung bereits erreicht, da ein Betrieb mit geringen Erträgen, dann auch nur einen geringen Vermögenswert hat. Einerseits gilt im Bewertungsrecht der Substanzwert des Unternehmens als Wertuntergrenze. Andererseits kann sich der vergangenheitsbasierte Ertragswert im Nachhinein jedoch als zu hoch erweisen, etwa wenn das Unternehmen in eine Krise gerät. Daher wollen wir beim Betriebsvermögen die jährliche Abgabe auf maximal 35 Prozent des laufenden Jahresertrags vor Steuern begrenzen. Das verhindert Substanzbesteuerung von vorneherein. Die nicht gezahlte Abgabe wird in das kommende Jahr vorgetragen. Besteht am Ende der Laufzeit der Vermögensabgabe noch eine Restabgabeschuld, wird diese erlassen. Zusätzlich sollen kleine Unternehmen dadurch von der Abgabe befreit werden, dass es einen Sonderfrei-

betrag für das Betriebsvermögen gibt. Die meisten Unternehmen sind Klein- und Kleinstbetriebe. In diesen Fällen wird es, wenn die Anteilseigner nicht über weiteres Vermögen verfügen, ohnehin zu keiner Abgabebelastung kommen. So müsste bei Ertragsbewertung des Betriebs ein Einzelunternehmer ohne sonstiges Vermögen etwa ein Unternehmen mit einem jährlichen Gewinn von über 500.000 Euro besitzen, um den Betriebsvermögensfreibetrag und den persönlichen Freibetrag von in der Summe sechs Millionen Euro überschreiten, um damit überhaupt in den Kreis der Abgabepflichtigen aufgenommen zu werden. Kleine Unternehmen sind von der Abgabe damit de facto freigestellt. Für kleinere Mittelständler wirkt der Betriebsvermögensfreibetrag dämpfend. So würde ein Mittelständler mit einem Eigenkapital von 20 Millionen Euro und einem Gewinn von 1,2 Millionen Euro in etwa mit zehn Prozent seines Gewinns zusätzlich belastet.

Die Vermögensbewertung erfolgt nach den Regeln des Bewertungsgesetzes und orientiert sich grundsätzlich am gemeinen Wert (Verkehrswert, Marktwert) des Vermögens. Dieser gibt an, welcher Preis zu einem bestimmten Stichtag bei einer Veräußerung des Vermögensgegenstandes erzielt werden könnte. Vermögen, für welches kein direkter Verkehrswert festgestellt werden kann, das aber Erträge abwirft, wird nach dem Bewertungsgesetz mit dem Ertragswertverfahren bewertet werden. Hier kann auf das im Bewertungsgesetz geregelte vereinfachte Ertragswertverfahren zurückgegriffen werden.

Das abgabepflichtige Nettovermögen wird zu einem Stichtag, der in der Vergangenheit liegt, festgestellt. Durch diese Stichtagsregelung ist Steuerumgehung etwa durch eine Verlagerung des Wohnsitzes, eine Umdeklarierung des Vermögens in begünstigtes Vermögen (Betriebsvermögen) oder eine Übertragung von Vermögen zum Zwecke der mehrmaligen Ausnutzung der Freibeträge faktisch unmöglich. Gleichzeitig darf der Stichtag nicht zu weit in der Vergangenheit liegen, um möglichst realitätsnahe Vermögenswerte zu besteuern. Zur Vermeidung von Vermögensverlusten, wird die Abgabe nicht sofort und vollständig fällig. Grundsätzlich soll es möglich sein, die Abgabepflicht aus dem Vermögensertrag zu finanzieren. Die Finanzierungslast wird daher auf zehn Jahre verteilt.

Die Vermögensabgabe ist so ausgestaltet, dass das zur Finanzierung der Krisenlast nötige Aufkommen erzielt wird. Gleichzeitig darf die Belastung im Regelfall nicht zu einer Substanzbesteuerung führen. Dies gilt auch im Hinblick auf weitere vermögensbelastende Steuern. Deshalb ist der Abgabesatz so gewählt, dass das verfassungsrechtlich garantierte Recht der Länder auf

Erhebung der Vermögensteuer nicht unterminiert wird. Im Einklang mit diesen Vorgaben erfolgt eine Streckung der einmaligen Vermögensabgabe mit einem Abgabesatz, der sich auf jährlich 1,5 Prozent beläuft. Nach Berechnungen des DIW könnte auf dieser Basis ein Aufkommen von etwa 100 Milliarden Euro innerhalb von zehn Jahren erzielt werden.

### **III. Verfassungsrechtliche Grundlage**

Die verfassungsrechtliche Grundlage für die einmalige Vermögensabgabe des Bundes bietet der Artikel 106 des Grundgesetzes. Demnach steht „... das Aufkommen der ... einmaligen Vermögensabgaben“ dem Bund zu. Hierfür gibt es mehrere historische Vorbilder, von denen insbesondere das Lastenausgleichsgesetz von 1952 zu nennen ist. Mit den Einnahmen aus der einmaligen Vermögensabgabe soll zwar die krisenbedingte Staatsverschuldung abgebaut werden, dennoch unterscheidet sich diese klar von einer Sonderabgabe: Sie stellt keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Trägern der Finanzierungslast und dem Erhebungszweck her. Anders als bei einer Sonderabgabe dient das Aufkommen dem Allgemeinwohl und hat daher Steuercharakter. Gleichzeitig unterscheidet sich die Vermögensabgabe von der Vermögensteuer, deren Ertrag den Ländern zusteht, dadurch, dass sie in einer Sondersituation einmalig erhoben wird (eine Entrichtung über mehrere Jahre ist jedoch möglich). Die Einnahmen sollen der Reduzierung der in der Finanzkrise aus Bankenrettung und Konjunkturpaketen aufgewachsenen Verschuldung dienen.

Art. 106 GG regelt die Zuweisung der Ertragskompetenz für die Vermögensabgabe an den Bund. Die Norm des Art. 106 Absatz 1 Nr. 5 enthält selbst keine unmittelbaren Zulässigkeitsvoraussetzungen für die Erhebung einer Vermögensabgabe; aus der Norm ergibt sich, dass die Abgabe sich auf das Vermögen beziehen, einmalig und eine Steuer sein muss. Auch die bislang in der deutschen Geschichte erhobenen einmaligen Vermögensabgaben – der Wehrbeitrag, das Reichsnotopfer und der Lastenausgleich – sind in ihrer Konstellation so unterschiedlich, dass sie keine Rückschlüsse auf bestimmte Voraussetzungen zulassen. Das Bestehen einer existenziellen Notlage des Staates ist nicht notwendige Voraussetzung. Auch der Lastenausgleich aus dem Jahre 1952 diente nicht zur Bewältigung einer existenzbedrohenden finanziellen Notlage des Staates, sondern allein dem Zweck der Gewährung eines sozialen Ausgleichs für Vermögensverluste von vertriebenen und durch die Teilung Deutschlands benachteiligten Personen nach dem Zweiten Weltkrieg. 1952 befand sich die Bundesrepublik Deutschland nicht mehr in einer

existenzbedrohenden finanziellen Notlage, sondern in einem allmählichen Aufstieg. Mit dem Lastenausgleich sollten finanzielle Ungerechtigkeiten, die einseitig bestimmte Bevölkerungsgruppen durch den Krieg belasteten, beseitigt werden. Eine Beschränkung der einmaligen Vermögensabgaben auf Kriegsfolgenlasten lässt sich aus den bisher erhobenen einmaligen Vermögensabgaben ebenfalls nicht herleiten, dies beweist bereits der Wehrbeitrag aus dem Jahre 1913.

Im Übrigen bedeutet die Finanzkrise nach dem Zusammenbruch der Bank Lehman Brothers im Jahre 2008 auch eine „Ausnahmesituation“, wie sie auch in den vorangegangenen einmaligen Vermögensabgaben bestand. Es kommt hinzu, dass diese Voraussetzungen der Ausnahmesituation im Verfassungstext und in der Entstehungsgeschichte keinen Anhaltspunkt finden. Es ist viel eher ein Merkmal aller einmaligen Vermögensabgaben, dass mit ihnen der Zweck größerer sozialer Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit verfolgt wird. Die einmalige Vermögensabgabe ist aus Gründen der Steuergerechtigkeit erforderlich, welche eine Erstreckung der Besteuerung auf die Vermögen verlangt, um nicht die Einkommen und die Vermögensverwendung zu sehr zu belasten.

Die einmalige Vermögensabgabe entspricht dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff. Es handelt sich um eine Geldleistung, die gegenleistungsfrei und voraussetzungslos geschuldet wird. Sie dient zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs mit dem Ziel der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Eine Sonderabgabe liegt nicht vor, da die Mittel nicht gruppennützig für diejenigen ausgegeben werden, von denen die Abgabe erhoben wird. Das Bundesverfassungsgericht hat mehrfach die Abgaben nach dem Lastenausgleichsgesetz als Steuer qualifiziert (BVerfGE 10, 141 (176); 23, 288 (300, 302ff.)). Zwar hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass in Ausnahmefällen eine Besteuerung in die Substanz möglich ist und dabei explizit den Lastenausgleich als Beispiel angeführt (für die Erbschaftsteuer BVerfG v. 7.11.2006, ZEV 2007, 76, Tz. 104). Die einmalige Vermögensabgabe wurde jedoch so bemessen, dass sie grundsätzlich in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt lässt und aus den üblicherweise zu erwartenden Erträgen, den Sollerträgen, bezahlt werden kann.

## **IV. Keine Zustimmungspflicht des Bundesrats**

Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden zufließen, bedürfen gemäß Art. 105 GG der Zustimmung des Bundesrats. Da das Aufkommen der Vermögensabgabe jedoch allein dem Bund zusteht, besteht diese Zustimmungspflicht nicht. Die Zustimmung des Bundesrats ergibt sich auch nicht dadurch, dass die Bundesländer für die Erhebung der Abgabe verantwortlich sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der Bund nicht in die Verwaltungskompetenz der Länder eingreift.

### **B. Einzelbegründung**

#### **Zu Artikel 1**

#### **Zu § 1 (Zweck der Vermögensabgabe)**

##### **Zu Absatz 1:**

§ 1 Absatz 1 erläutert den Zweck der Vermögensabgabe. Mit den Einnahmen aus der Vermögensabgabe soll die krisenbedingte Staatsverschuldung abgebaut werden. Dennoch unterscheidet sich die Vermögensabgabe klar von einer Sonderabgabe. Sie stellt keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Trägern der Finanzierungslast und dem Erhebungszweck her. Anders als bei einer Sonderabgabe dient das Aufkommen dem Allgemeinwohl und hat daher Steuercharakter. Das Aufkommen der Abgabe soll insbesondere die Verbindlichkeiten, die aus dem Investitions- und Tilgungsfonds (ITF), aus dem Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung (SoFFin) und aus den Konjunkturpaketen I und II entstanden sind, zurückführen.

Die Finanz- und Wirtschaftskrise befindet sich derzeit in ihrem fünften Jahr und hält unvermindert an. Auf eine Phase relativer Ruhe folgten die Unruhen im Europäischen Währungsraum und eine Krise der Staatsfinanzierung in zahlreichen Mitgliedsländern, die ihrerseits durch die steigenden Schulden im Rahmen der Bankenrettung ausgelöst wurde. Das Aufkommen der Abgabe dient daher auch dazu, künftige Belastungen zu finanzieren, die durch die bereits eingegangenen Risiken zur Stabilisierung des Währungsraums resultieren. Bei diesen Risiken ist, wie auch bei Risiken im SoFFin, noch nicht bekannt, ob, wann und in welcher Höhe sie sich realisieren werden. Während der Laufzeit der Abgabe werden sich aber aller Wahrscheinlichkeit nach einige dieser Risiken realisieren.

## **Zu § 2 (Abgabepflicht)**

### **Zu Absatz 1:**

#### **Zu Nummer 1:**

Abgabepflichtig sind alle natürlichen Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland. Mit der grundsätzlichen Orientierung am Wohnsitz des Steuerpflichtigen folgt die einmalige Vermögensabgabe dem in der internationalen Besteuerung üblichen Wohnsitzprinzip. Der Abgabepflicht sind nur natürliche Personen unterworfen. Die Anteile an Kapitalgesellschaften, die von Personen gehalten werden, die der Abgabe unterliegen, werden aber bei diesen erfasst, so dass grundsätzlich keine Besteuerungslücken entstehen. Es soll sichergestellt werden, dass nur die wohlhabendsten natürlichen Personen zur Tragung der Lasten herangezogen werden.

#### **Zu Nummer 2:**

Die Vorschrift soll einem vorübergehenden Wohnsitzwechsel eines Deutschen in das Ausland zur Vermeidung der Abgabepflicht entgegenwirken. Eine derartige Wegzugsbesteuerung ist üblich und wird auch bei der Einkommensteuer und der Erbschaft- und Schenkungsteuer angewendet.

### **Zu Absatz 2:**

Auch Personen ohne Wohnsitz, aber mit Vermögen im Inland, unterliegen mit diesem Vermögen der Abgabe. Eine solche beschränkte Abgabepflicht entspricht auch den international üblichen Gepflogenheiten der Besteuerung. Auch hier sollen Familienstiftungen und – vereine mit umfasst sein.

## **Zu § 3 (Abgabepflichtiges Vermögen)**

### **Zu Absatz 1:**

Der Vermögensbetrag, der nach Abzug des Freibetrags vom Gesamtvermögen verbleibt, bildet das abgabepflichtige Vermögen, aus dessen Wert die Vermögensabgabe durch Anwendung des Steuersatzes berechnet wird. Der Wert des Vermögens wird nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes ermittelt. Der Vermögensabgabe unterworfen wird das Gesamtvermögen der Abgabepflichtigen. Unter Vermögen versteht man den gesamten Bestand an Sachen oder Rechten in Geld oder Geldeswert in der Hand des Berechtigten.

Für die Frage, was zum Gesamtvermögen gehört, gilt die grundsätzliche Anknüpfung an das Zivilrecht. Miteigentumsanteile werden entsprechend den bewertungsrechtlichen Vorschriften den natürlichen Personen anteilig zugerechnet. Beispielsweise sieht § 97 Absatz 1a BewG für die Bestimmung des dem jeweiligen Gesellschafter zukommenden Teils des Betriebsvermögenswerte eine Regelung vor. Danach werden den Gesellschaftern zunächst die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz zugerechnet. Der verbleibende Wert ist dann nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen. Der so ermittelte Anteil am Gesamthandsvermögen wird schließlich noch durch den gesondert zugerechneten Wert des dem jeweiligen Gesellschafter zustehenden Sonderbetriebsvermögens aufgestockt.

### **Zu Absatz 2:**

Zur Ermittlung des Gesamtvermögens sind vom Bruttovermögen die Verbindlichkeiten abzuziehen, soweit sie nicht bei der Wertermittlung bereits Berücksichtigung gefunden haben. Für die Berücksichtigung von Verbindlichkeiten, insoweit auch für den Umfang der wirtschaftlichen Einheit und die Abgeltungswirkung des Gesamtwerts, ist auf § 103 BewG abzustellen. Die Vorschrift setzt hinsichtlich der Zugehörigkeit einer Verbindlichkeit zur wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens voraus, dass diese nach § 95 Absatz 1 BewG – mithin nach steuerbilanziellen Grundsätzen – zum Betriebsvermögen gehört und mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens i.S.d. Bewertungsgesetzes in wirtschaftlichem Zusammenhang steht.

### **Zu Absatz 3:**

Bei Schulden und Verbindlichkeiten, die mit Vermögen im Zusammenhang stehen, welches selbst nicht der Abgabe unterliegt, scheidet eine Abzugsfähigkeit aus. Dies betrifft zum Beispiel Steuerbefreiungen gemäß § 8, über § 16 des Gesetzes geregelte inländische Steuerbefreiungen, die der Vereinfachung dienen, oder das ausländische Vermögen von beschränkt Abgabepflichtigen.

## **Zu § 4 (Abgabepflichtiges Vermögen bei beschränkter Steuerpflicht)**

### **Zu Absatz 1:**

Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf das Vermögen der in § 121 des Bewertungsgesetzes genannten Art, das auf das Inland entfällt. Die Besteuerung knüpft damit an die Vermögensquelle an. Es gilt das Territorialprinzip.

### **Zu Absatz 2:**

Die Regelung gewährt beschränkt Steuerpflichtigen ein Antragsrecht auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig. Ein entsprechender Antrag führt zur Ausweitung der Reichweite des Steuerzugriffs auf das Weltvermögen. Der EuGH hat in der Rechtssache *Mattner* entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland die Kapitalverkehrsfreiheit aus Art. 56 EG (jetzt: Art. 63 AEUV) verletzt, wenn im Falle einer Schenkung, bei der sowohl der Schenker als auch der Schenkungsempfänger ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU haben, nur ein geringerer Freibetrag gewährt wird, während der weitaus höhere Freibetrag berücksichtigt wird, wenn entweder der Schenker oder der Schenkungsempfänger seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland hat. Durch den in Absatz 3 Satz 2 möglichen Antrag soll eine der Rechtssache entsprechende Ungleichbehandlung beseitigt werden, indem der beschränkt Steuerpflichtig zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren und somit den höheren Freibetrag in Anspruch nehmen kann.

## **Zu § 5 (Sonderfälle abgabepflichtigen Vermögens)**

Die Vorschrift dient der Erfassung von Stiftungsvermögen, welches einen Abgabepflichtigen direkt oder indirekt begünstigt. Mit dieser Regelung sollen Besteuerungslücken geschlossen und insbesondere Trusts, die in Ländern des Common Law Rechtskreises (insb. Vereinigtes Königreich, Teile der USA und der Mitglieder des Commonwealth of Nations) errichtet wurden, erfasst werden.

### **Zu Absatz 1**

Für Stiftungen, Vereine und sonstige Vermögensmassen und Zweckvermögen wird bestimmt, dass deren Vermögen ihren inländischen Begünstigten direkt zuzurechnen ist. Eine solche transparente Besteuerung folgt der Sys-

tematik der Abgabe als einer direkten Abgabe auf die Leistungsfähigkeit von natürlichen Personen. Stiftungsvermögen erhöht die Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen, auch wenn es diesen rechtlich nicht direkt zuzurechnen ist. Dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird hier der Vorrang eingeräumt. Für Stiftungen und Vermögensmassen, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich außerhalb Deutschlands befindet, ist die transparente Abgabepflicht auch deshalb notwendig, da sonst eine Umgehung der Abgabe gerade für die außergewöhnlich Leistungsfähigen möglich wäre. Die Vorschrift ist angelehnt an eine ähnliche Bestimmung im Gesetz zur Besteuerung von Auslandssachverhalten (AStG). Im Gegensatz zu dieser Regelung gilt sie jedoch auch für das Vermögen von inländischen Stiftungen, und stellt daher keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar (vgl. hierzu die EuGH-Entscheidung C 196-04 vom 12.9.2006 zur Hinzurechnungsbesteuerung).

#### **Zu Absatz 2:**

Absatz 2 liefert eine Definition der Familienstiftung, die durch Absatz 3 ergänzt wird. Es handelt sich um eine Stiftung, die primär zugunsten von Personen errichtet wurde, die Teil einer bestimmten Familie sind.

#### **Zu Absatz 3:**

Absatz 3 erweitert die Zurechnungsregelung auf Unternehmerstiftungen. Hierbei handelt es sich um die Anwendung der Rechtsform Stiftung auf ein Unternehmen. Der Unternehmer muss die Stiftung im Rahmen seines Unternehmens errichtet haben.

#### **Zu Absatz 4:**

Absatz 4 stellt den Stiftungen unter entsprechenden Voraussetzungen Zweckvermögen, Vermögensmassen und Personenvereinigungen entsprechend § 1 Absatz 1 Nr. 5 KStG gleich. Hierunter fallen andere nichtrechtsfähige Stiftungen und Sammelvermögen sowie Trusts.

#### **Zu § 6 (Festsetzungstichtag)**

Die Abgabepflicht sowie das abgabepflichtige Nettovermögen werden zu einem Stichtag, der in der Vergangenheit liegt, festgestellt. Durch diese Stichtagsregelung ist eine Steuerumgehung etwa durch Verlagerung des Wohn-

sitzes faktisch unmöglich. Gleichzeitig darf der Stichtag nicht zu weit in der Vergangenheit liegen, um möglichst realitätsnahe Vermögenswerte zu besteuern. Ein so gewählter Stichtag wurde auch beim Lastenausgleich im Jahre 1952 verwandt. Eine im Ausnahmefall auftretende unbillige Härte aufgrund des Auseinanderfallens von Bewertungszeitpunkt und Inkrafttreten des Gesetzes kann über die Härtefallregelung des § 12 Absatz 1 dieses Gesetzes korrigiert werden.

## **Zu § 7 (Bewertung)**

### **Zu Absatz 1 Satz 1:**

Absatz 1 stellt den Bezug zu den Bewertungsregeln des Bewertungsgesetzes her und greift auf die allgemeinen Bewertungsvorschriften zurück. Die Vorschrift bestimmt, dass sich die Bewertung nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 1 bis 16) richten soll. Die Bemessungsgrundlage ist für alle Vermögensarten gleich und richtet sich nach dem gemeinen Wert (= Verkehrswert). Von zentraler Bedeutung sind daher die Vorschriften der §§ 9 und 11 BewG, die den gemeinen Wert (Verkehrswert, Verkaufswert) als den maßgeblichen Wertmaßstab bestimmen und Regelungen für die Ermittlung des gemeinen Werts von Kapitalgesellschaften bestimmen. Das Bundesverfassungsgericht hat den gemeinen Wert zum zentralen, durch Verfassungsrecht gesicherten Wertansatz für das Erbschaftsteuerrecht (BStBl II 07, 192) erklärt. Für die einmalige Vermögensabgabe kann nichts anderes gelten. Weitere Vorschriften im Bewertungsgesetz werden daher als Ausprägungen des § 9 BewG verstanden. Als gemeiner Wert gilt der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Zu den Vermögensgegenständen, auf die § 9 BewG unmittelbar anzuwenden ist, zählen alle beweglichen körperlichen Gegenstände wie zum Beispiel Hausrat, Kunstgegenstände und Schmuck. Weiter unterliegen Rechte des gewerblichen Rechtsschutzes, sofern sie nicht zum Betriebsvermögen zählen, dem § 9 BewG. Nach § 2 Absatz 1 Satz 1 BewG sind die Vermögensgegenstände, die eine selbstständige wirtschaftliche Einheit bilden, für die Zwecke der Bewertung zu einem einheitlichen Objekt zusammen zu fassen. Ihr Wert ist, unabhängig davon, aus wie vielen Einzelgegenständen sich die wirtschaftliche Einheit zusammensetzt, im Ganzen festzustellen. Bedeutung kommt § 2 BewG in erster Linie für die wirtschaftlichen Einheiten des

Grundbesitzes oder des Betriebsvermögens zu. An die Stelle der Einzelbewertung tritt grundsätzlich die Gesamtbewertung durch die Ertragswertmethode oder eine andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methode (z.B. Multiplikatorenverfahren).

### **Zu Absatz 1 Satz 2:**

Absatz 1 Satz 2 erklärt die Vorschriften im Bewertungsgesetz, die im Zuge der Erbschaftsteuerreform die Bewertungsregeln für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen neu fassten und am gemeinen Wert orientierte Bewertungsregeln einführten, für entsprechend anwendbar. So soll sichergestellt werden, dass die Bewertungen nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts erfolgen.

### **Zu Absatz 2 bis 5:**

Soweit nach dem fünften Abschnitt des Bewertungsgesetzes (§§ 151ff. des Bewertungsgesetzes) gesonderte Wertfeststellungen erfolgen, können diese Werte zugrunde gelegt werden. Die Bewertungsentscheidung gilt für den jeweiligen Einzelfall, kann aber einer innerhalb einer Jahresfrist folgenden Wertfeststellung für denselben Anteil unverändert zugrunde gelegt werden, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Stichtagsverhältnisse nicht wesentlich geändert haben, § 151 Absatz 3 Satz 1 BewG. Die Wertfeststellung wird unabhängig vom Steuerbescheid getroffen und ist mit Rechtsbehelfen selbstständig angreifbar, § 155 BewG.

### **Zu Absatz 6: [die Bewertung von ausländischem Grundbesitz und ausländischem Betriebsvermögen]**

Wenn § 151 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 BewG die gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten vorschreibt und wenn die §§ 157 ff. BewG besondere Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz vorsehen, dann ist damit jeweils nur der inländische Grundbesitz gemeint. Die Bewertung von ausländischem Grundbesitz richtet sich dagegen nach den §§ 31 und 9 BewG. Ausländischer Grundbesitz ist im Ausland belegener Grundbesitz. Unterschiede in der Bewertung gibt es grundsätzlich nicht, da für beide der gemeine Wert maßgeblich ist. Die verbleibenden Unterschiede sind im Wesentlichen Unterschiede des Verfahrens. Der gemeine Wert von Auslandsgrundbesitz kann freier geschätzt werden. Auch für ausländisches Betriebsvermögen wird der

Ansatz zum gemeinen Wert vorgeschrieben. Als ausländisches Betriebsvermögen hat jedes Betriebsvermögen zu gelten, das nicht die Kriterien des § 121 Nr. 3 BewG erfüllt. Abgestellt wird darauf, wo das Gewerbe betrieben wird. Ein ausländisches Unternehmen, das im Inland tätig wird, hat für sein inländisches Wirken eine inländische Betriebsstätte, so dass Inlandsvermögen eingesetzt wird. Ein inländisches Unternehmen, das im Ausland tätig wird, verwendet für die Auslandstätigkeit ausländisches Betriebsvermögen.

### **Zu § 8 (Steuerbefreiungen)**

§ 8 sieht für bestimmte Ansprüche eine Befreiung vor. Die Vorschrift ist an den früher geltenden § 111 Bewertungsgesetz sowie an § 13 Absatz 1 Nr. 7 und 8 Erbschaftsteuergesetz angelehnt. Freigestellt werden Vermögensbereiche der privaten und gesetzlichen Vorsorge. Die Steuerbefreiung dient einer Freistellung der Beträge, die für die eigene Altersvorsorge dienen. Diese stellen keine außerordentliche Leistungsfähigkeit dar und sollen daher nicht der Abgabe unterliegen. Weiterhin sind diese Ansprüche in ihrer Verwendung beschränkt. Sie sind nicht vererbbar, nicht veräußerbar und an die Person geknüpft. Dies heißt, dass es sich um vollständig illiquides Vermögen handelt, auf das der Abgabepflichtige nicht zugreifen kann. Eine Abgabepflicht würde daher bedeuten, dass die auf die Ansprüche entfallende Abgabe aus anderem Vermögen getilgt werden müsste. Hinzu kommt, dass die Realisierung der Ansprüche an bestimmte Voraussetzungen (z.B. Erreichen des Rentenalters) geknüpft sind, deren Eintreten im Entstehungszeitpunkt der Abgabe ungewiss ist. Insofern dient die Freistellung dieser Ansprüche auch der Vereinfachung. Eine Bewertung von Anwartschaften ist im Bewertungsgesetz derzeit nicht geregelt, würde die Schaffung ein Mitteilungsverfahren bei den Trägern dieser Altersvorsorgesysteme voraussetzen und müsste dem Umstand Rechnung tragen, dass die Ansprüche nicht liquide und ihre Realisierung ungewiss ist.

### **Zu § 9 (persönlicher Freibetrag)**

#### **Zu Absatz 1:**

Um zu gewährleisten, dass nur außergewöhnlich leistungsfähige Vermögen steuerpflichtig sind, erhalten alle Abgabepflichtigen einen hohen persönlichen Freibetrag, der nicht der Besteuerung unterliegt. Zusätzlich erhalten Kinder, die nicht über eigenes Vermögen verfügen, einen Freibetrag, der hälftig den Elternteilen zugerechnet wird. Zusätzlich geht mit dem Freibe-

trag von einer Million Euro eine Verwaltungsvereinfachung einher, da auf eine Wertermittlung bei kleinen und mittleren Vermögen verzichtet wird.

#### **Zu Absatz 2:**

Der Freibetrag für Kinder verwirklicht das Familienprinzip, das aus Art. 6 Absatz 1 GG folgt: Bei der typisierenden Festlegung des der individuellen Lebensgestaltung dienenden Vermögensbestandes ist auch zu berücksichtigen, dass Kinder aufgrund ihres Unterhaltsanspruchs gegen ihre Eltern an deren Vermögensverhältnissen und Lebensgestaltung teilhaben und insoweit auch der individuelle Lebenszuschnitt der Familie erweitert wird. Das Vermögen, über das die Kinder selbst verfügen, wird freibetragsmindernd berücksichtigt.

#### **Zu Absatz 3:**

Bei der Veranlagung einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person bleiben 100.000 Euro abgabefrei.

#### **Zu Absatz 4:**

Mit dem Freibetrag soll die Schonung kleiner und mittlerer Vermögen sichergestellt werden. Vermögen oberhalb der Freibeträge benötigt eine solche Schonung nicht, daher sind die Freibeträge degressiv ausgestaltet. Eine Abschmelzregelung trägt der Vermögensabgabe nach der Leistungsfähigkeit Rechnung. Der Freibetrag mindert sich um 100 Prozent des den Freibetrag übersteigenden Betrags.

#### **Zu § 10 (Freibetrag für Altersvorsorgevermögen)**

Neben dem persönlichen und dem Kinderfreibetrag gibt es einen Freibetrag für das Altersvorsorgevermögen. Er beträgt maximal 380.000 Euro und ist an einer hohen Anwartschaft der gesetzlichen Rente ausgerichtet. Zweck der Regelung ist es, Abgabepflichtige, die keine Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder vergleichbare Pensionsansprüche haben, davor zu bewahren, Vermögen, das sie für die Altersvorsorge bestimmt haben, vorher für die Vermögensabgabe einsetzen zu müssen. Beamten, Richtern und Freiberuflern in Versorgungswerken wird der Freibetrag somit nicht gewährt. Begünstigtes Vermögen liegt dann vor, wenn es durch die/den

Abgabepflichtige/-n subjektiv zur Altersvorsorge bestimmt und die Zweckbestimmung glaubhaft ist. Das Altersvorsorgevermögen kann zum Beispiel in Form von Lebens- oder Rentenversicherungen, Sparguthaben, Wertpapieren, Aktien oder Immobilien vorliegen. Entscheidend ist, dass es vom Inhaber als für die Altersvorsorge bestimmt bezeichnet wird und sich diese Bestimmung auch aus den äußeren Umständen ergibt. Dieser Freibetrag wurde ermittelt, indem eine Rente von monatlich 2.400 Euro über 18,5 Jahre kapitalisiert wurde. Um dies aus der gesetzlichen Rentenversicherung bei einem künftig zu erwartenden Rentenniveau von ca. 43 Prozent zu erreichen, müssen Einzahlungen vorliegen, die in etwa der heutigen Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung in Höhe von 5.600 Euro monatlich entsprechen. Es handelt sich um einen hohen Anspruch an die gesetzliche Rentenversicherung.

## **Zu § 11 (Freibetrag für Betriebsvermögen)**

### **Zu Absatz 1:**

Bezogen auf das gesamte Vermögen der Bevölkerung hat das Betriebsvermögen nur einen Anteil von weniger als einem Drittel. Jedoch ist hier die Vermögenskonzentration auf Wenige besonders stark ausgeprägt. Ca. 90 Prozent aller Personen verfügen über weniger als vier Prozent des gesamten Betriebsvermögens. Derartige Betriebe sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet und unterliegen deshalb einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Betrieblich gebundenes Vermögen ist in seiner Verfügbarkeit beschränkter als anderes Vermögen. Infolgedessen entspricht die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht in vollem Umfang seinem bestehenden Vermögen. Teile eines betrieblichen Vermögens lassen sich oft nur schwer und unter finanziellen Verlusten zu Geld machen. Gerade der betriebliche Zusammenhang verschiedener Wirtschaftsgüter macht ihren Wert aus. Außerdem gilt es zu vermeiden, dass Betriebsinhaber notwendige Investitionen zurückstellen müssen, um die anfallende Steuer aus dem Betriebsvermögen zu zahlen. Bei einem vollkommenen Kapitalmarkt sind diese Probleme nicht zu erwarten. Gerade bei kleineren betrieblichen Vermögen können aber Restriktionen auf den Kapital- und Kreditmärkten auftreten, die im Ergebnis bewirken, dass Investitionen von einer ausreichend vorhandenen Innenfinanzierung abhängen. Daher wird für Betriebsvermögen ein Freibetrag in Höhe von fünf Millionen Euro aus Gründen der Gemeinwohlbindung der Unternehmen, der Arbeitsplatz- und Liquiditätserhaltung gewährt. Ein Freibetrag ist einer quotalen Verschonung

von Betriebsvermögen in jedem Fall vorzuziehen, da er die Möglichkeit von Liquiditätsproblemen zielgenau auf kleinere betriebliche Vermögen konzentriert und bei sehr großen Betriebsvermögen, bei denen Investitionen in der Regel nicht von einem Einkommenseffekt abhängen, keine darüber hinausgehenden Vergünstigungen gewährt. Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung dennoch vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber dadurch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (BVerfG in NJW 1995, 2615 (2619)). Es ist dem Gesetzgeber nicht verwehrt, bezüglich des Vermögens eine unterschiedliche Behandlung der einzelnen Vermögensgegenstände vorzunehmen. Er darf auch außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verfolgen. Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich, verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfange zu. Schon in seinem Beschluss vom 22.6.1995 wies das Bundesverfassungsgericht darauf hin, dass die wirtschaftliche Existenz bestimmter Betriebe, durch die finanzielle Belastung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer gefährdet sein könnte. Ziel ist es, die klein- und mittelständischen Betriebe im Interesse offener Märkte und hoher Wettbewerbsintensität zu fördern. Um den Erhalt von Arbeitsplätzen nicht zu gefährden, müssen Betriebe vor kurzfristig hohen Belastungen geschützt werden. Allen Betrieben wird eine Verschonung angeboten, die ihre Liquidität schützt, Investitionen nicht verhindert und Arbeitsplätze sichert, indem sie die Belastung mit der Vermögensabgabe planbar und verkraftbar macht. Die Voraussetzungen für die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen ergeben sich grundsätzlich aus § 95 Absatz 1 BewG. Maßgeblich ist zuvorderst der ertragsteuerliche Betriebsvermögensbegriff. Land- und Forstwirtschaftliches Vermögen wird für Zwecke der Vermögensabgabe dem Betriebsvermögen gleichgestellt.

### **Zu Absatz 2:**

Das Bundesverfassungsgericht bemängelte in seiner Entscheidung vom 7.11.2006 unter anderem die Möglichkeit der gezielten Ausnutzung von Begünstigungen für betriebliches Vermögen, beispielsweise durch die kurzfristige Einlage privat gehaltener Wirtschaftsgüter in das Unternehmen. Daher soll sogenanntes Verwaltungsvermögen von der Freibetragsregelung ausgenommen werden. Absatz 2 regelt, dass der Freibetrag nicht für Verwal-

tungsvermögen gewährt wird. Eine anteilige Kürzung des Freibetrags für das Betriebsvermögen anhand des Verhältnisses von Verwaltungsvermögen zum gesamten Vermögen des Betriebs soll jedoch nicht vorgenommen werden. Die Aufteilung des betrieblichen Vermögens führt demnach nur zu einem geringeren Freibetrag, wenn das Betriebsvermögen, welches nicht zum Verwaltungsvermögen zählt, geringer ist als der Freibetrag nach Absatz 1. Damit wird erreicht, dass die Höhe des Freibetrags unabhängig davon ist, ob das Verwaltungsvermögen im Betriebs- oder im Privatvermögen gehalten wird. Satz 2 besagt, dass eine Aufteilung unterbleiben kann, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens nur geringfügig ist. In diesem Fall kann der Freibetrag auch für das Verwaltungsvermögen gewährt werden. Die Regelung dient der Vereinfachung, weil der Anteil des Verwaltungsvermögens nicht gesondert festgestellt werden muss, wenn er ganz offensichtlich vernachlässigbar ist.

### **Zu Absatz 3:**

Es wird geregelt, welche Vermögensteile zum Verwaltungsvermögen gehören. Die Regelungen lehnen sich an die Regelungen im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht und passen diese für die Vermögensabgabe an. Zum Verwaltungsvermögen gehören demnach unter anderem Grundstücke, die nicht dem eigenen Betrieb dienen, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn der Anteil am Kapital 25 Prozent nicht übersteigt, andere Beteiligungen, soweit diese Unternehmen ihrerseits aus Verwaltungsvermögen bestehen, Finanzanlagen, Zahlungsmittel und Kunstgegenstände. Wie auch im Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ist die Aufzählung abschließend. Hervorzuheben ist hier lediglich die Erweiterung der Nr. 4 um Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen, die notwendig ist, um das auch vom Bundesfinanzhof beschriebene Gestaltungsmodell der sogenannten Cash-GmbH in der Erbschaftsteuer zu beenden. Gleichzeitig wurde aus Vereinfachungsgründen bestimmt, dass ein Wert von bis zu zehn Prozent am gesamten gemeinen Wert des Betriebes unschädlich ist und, dass Forderungen die direkt aus der unternehmerischen Tätigkeit des Betriebes stammen von der Vorschrift ausdrücklich nicht erfasst sind.

### **Zu Absatz 4:**

Es wird geregelt, wie sich der Anteil des Verwaltungsvermögens am gesamten Betriebsvermögen bestimmt. Die Vorschrift wurde aus dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht übernommen. Weil im Rahmen der Vermögens-

abgabe aber bis auf die zehnpromtente-Vereinfachung des Absatz 2 Satz 2 auf Schwellenwerte für die Gewährung der Begünstigung verzichtet wurde, ist ihre Bedeutung als geringer anzusehen.

### **Zu Absatz 5**

Absatz 5 regelt die gesonderte und einheitliche Feststellung der Werte für das Betriebsvermögen und das darin enthaltene Verwaltungsvermögen für alle betrieblichen Vermögen. Damit wird sichergestellt, dass für Zwecke der Vermögensabgabe das gesamte betriebliche Vermögen bewertet und das Verwaltungsvermögen festgestellt wird.

### **Zu Absatz 6**

Es werden weitere Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags nach Absatz 1 und die besondere Härtefallregelung des § 13 Absatz 2 eingeführt. Die abschließende Aufzählung von Verwaltungsvermögen führt schon in der bestehenden Erbschafts- und Schenkungsteuer zu Problemen, da so nicht sichergestellt werden kann, dass die Begünstigung auf das Vermögen begrenzt wird, dass als förderungswürdig angesehen wird.

Daher wird geregelt, dass ein nicht aktiv tätiger Betrieb nicht in den Genuss des Freibetrags und der Regelung nach § 13 Absatz 2 kommen soll. Die Abgrenzung von aktiv und nicht aktiv tätigen Betrieben soll nach § 16 des Gesetzes erfolgen. Es sind aber beispielhaft und nicht abschließend bereits Tatbestandsmerkmale genannt, die dazu führen, dass ein Betrieb nicht aktiv tätig ist. Satz 2 Nr. 1 bestimmt, dass Betriebe, deren Einkünfte ganz oder zum überwiegenden Teil bei einer Betätigung im Privatvermögen zu den Überschusseinkünften des Einkommensteuergesetzes zählen würden, als nicht aktiv tätig anzusehen sind. Hiermit soll z.B. die private Vermögensverwaltung oder die Vermietung von Wohnungen aus dem Anwendungsbereich des Betriebsvermögensfreibetrags ausgeschlossen werden. Nr. 2 regelt als ein weiteres Beispiel den Fall, dass ein Unternehmen zwar über einen vergleichbar hohen Wert verfügt, aber es kaum zu einer Beschäftigung kommt. Die Begünstigung des Betriebsvermögens begründet sich in besonderer Weise aus der Gemeinwohlverpflichtung, die auch aus der Schaffung und dem Erhalt von Arbeitsplätzen abgeleitet wird. Hier wird sichergestellt, dass – im Gegensatz zur Verschonungsregel im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, die bei wenigen Beschäftigten praktisch voraussetzungslos gewährt wird – eine Begünstigung dann ausscheidet, wenn ein Unternehmen nicht

in diesem Sinne dem Gemeinwohl dient. Ein beispielhafter Anwendungsfall wäre z.B. ein Schiffsfonds.

#### **Zu Absatz 7:**

Der Anwendungsbereich der Begünstigung des Betriebsvermögens umfasst auch Vermögen, das einer Betriebstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient.

#### **Zu Absatz 8:**

Die Vermögensabgabe richtet sich an der Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen, mithin der natürlichen Person, aus. Daher wird klargestellt, dass der Freibetrag für Betriebsvermögen auf Ebene der natürlichen Person auf fünf Millionen Euro begrenzt wird und nicht etwa mehrfach in Anspruch genommen werden kann, wenn der Abgabepflichtige an mehreren betrieblichen und land- und forst-wirtschaftlichen Vermögen beteiligt ist.

#### **Zu § 12 (Höhe der Abgabeschuld)**

Die Höhe der einmaligen Vermögensabgabe wird bestimmt durch die Anwendung eines Prozentsatzes auf den Betrag des abgabepflichtigen Vermögens. Die einmalige Vermögensabgabe muss so ausgestaltet sein, dass das zur Finanzierung der Krisenlast nötige Aufkommen erzielt wird. Die in dieser Regelung normierte Höhe der Abgabenschuld entspricht diesen Vorgaben. Die tatsächlichen Kosten der Finanzkrise werden derzeit auf mindestens 115 Milliarden Euro beziffert. Nach diesen Kosten wurde die allgemeine Vermögensabgabe konzipiert. Sie wird zu einem Aufkommen von etwa 100 Milliarden Euro führen, damit sind die Kosten der Finanzkrise weitgehend abgedeckt. Der Abgabesatz wird so gewählt, dass das verfassungsrechtlich garantierte Recht der Länder auf Erhebung einer laufenden Vermögensteuer nicht unterminiert wird.

#### **Zu § 13 (Entrichtung in Jahresbeträgen)**

##### **Zu Absatz 1:**

Zur Vermeidung von Vermögensverlusten wird die Abgabe nicht sofort und vollständig fällig. Grundsätzlich soll es möglich sein, die Abgabepflicht aus

dem Vermögensertrag zu finanzieren. Die Finanzierungslast wird daher auf zehn Jahre zu gleichen Teilen verteilt.

### **Zu Absatz 2:**

Die Abgabepflichtigen erhalten die Möglichkeit der freiwilligen vorzeitigen Ablösung der Abgabeschuld. In dieser Form erhalten sie einen Abschlag auf den Ablösebetrag, gewissermaßen einen Rabatt. Der Abschlag wird durch die Abzinsung der noch bestehenden Abgabeschuld ermittelt. Für die Berechnung des Abschlags wird ein Abzinsungssatz von 5,5 Prozent zugrunde gelegt.

### **Zu § 14 (Härtefallregelung)**

#### **Zu Absatz 1:**

Die Regelung bietet die Möglichkeit, mit Ausnahmesituationen, in denen die strikte Anwendung des Gesetzes zu unbilligen Ergebnissen führen würde, flexibel umzugehen. Die Vorschrift ist allgemein gehalten, um viele unterschiedliche Sachverhalte erfassen und berücksichtigen zu können. Dazu können z.B. nachträgliche erhebliche Wertverluste des Vermögens ebenso in Betracht kommen, wie eine Regelung für Personen, die nur zum Stichtag ihren Wohnsitz kurzfristig in Deutschland hatten, im Übrigen aber keinerlei Verbindung zu Deutschland aufweisen und bei denen es eine unbillige Härte darstellen würde, wenn ihr gesamtes Weltvermögen der Vermögensabgabe unterworfen würde.

#### **Zu Absatz 2:**

Dieser Absatz nennt konkret ein Beispiel für Betriebsvermögen, bei dem ein Härtefall gegeben ist. Eine Substanzbesteuerung soll grundsätzlich vermieden werden. Insbesondere bei Betriebsvermögen gilt es, diese Gefahr so gering wie möglich zu halten. Im Regelfall wird dies durch die Ertragsbewertung bereits erreicht, da ein Betrieb mit geringen Erträgen auch nur einen geringen Vermögenswert hat. Da laut Bewertungsgesetz der Substanzwert aber die Untergrenze für den Wertansatz darstellt, kann es zu einer höheren Belastung kommen. Außerdem kann sich der vergangenheitsorientierte Ertragswert im Einzelfall als zu hoch erweisen, etwa wenn das Unternehmen in die Krise gerät. Daher wird beim Betriebsvermögen anteilig die jährliche Abgabe auf Antrag des Abgabepflichtigen auf maximal 35 Prozent des

laufenden Jahresertrags vor Steuern begrenzt. Liegt eine höhere jährliche Teilabgabenschuld vor, wird der Unterschiedsbetrag zwischen dieser und dem berechneten Höchstbetrag auf die Abgabenschuld des darauffolgenden Jahres hinzugerechnet. Eine am Ende des Ratenzeitraums bestehende Restschuld wird erlassen. In diesen Fällen ist es offenkundig, dass der ursprüngliche Wertansatz nicht dem Verkehrswert des Betriebsvermögens entspricht und ein Erlass der Restschuld daher gerechtfertigt ist. Eine Begrenzung dieses konkreten Härtefalls auf Betriebsvermögen ist gerechtfertigt, da keine andere Vermögensart durch derartig stark schwankende Ertragssituationen bei gleichzeitiger relativer Illiquidität (schwere kurzfristige Veräußerbarkeit) gekennzeichnet ist.

### **Zu Absatz 3:**

Der Nettovermögensertrag errechnet sich nach § 202 des Bewertungsgesetzes.

### **Zu § 15 (Erklärungspflicht)**

Bei Abgabepflichtigen tritt die gesetzliche Pflicht zur Abgabe einer Erklärung ein, wenn das Gesamtvermögen eine Million Euro, bei beschränkt Abgabepflichtigen das Inlandsvermögen 100.000 Euro, übersteigt. Ungeachtet dessen besteht eine Erklärungsabgabepflicht, wenn von der Finanzbehörde dazu aufgefordert wird. Weiterhin wird die Frist für die Abgabe der Erklärung bestimmt und geregelt, dass die Erklärung ein Verzeichnis aller zum Gesamtvermögen gehörenden Gegenstände und die erforderlichen Angaben zur Wertermittlung enthalten muss. Die Richtigkeit der Angaben ist mit einer eigenhändigen Unterschrift zu bestätigen.

### **Zu § 16 (Besondere Bestimmungen)**

Die Vorschrift bestimmt, dass für die Vermögensabgabe die von Deutschland abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht anzuwenden sind. Die Vermögensabgabe wird aufgrund einer Sondersituation einmalig erhoben und stellt keine laufende Besteuerung dar. Sie soll die gesamte Leistungsfähigkeit der unbeschränkt Abgabepflichtigen erfassen, die sich auch auf das im Ausland belegene Vermögen erstreckt. Daher sollen insbesondere Steuerfreistellungen von im Ausland belegenem Vermögen, die für die laufende Vermögensteuer vereinbart wurden, keine Wirkung auf die Abgabe entfalten. In den meisten Ländern existieren zudem auch kei-

ne der Vermögensabgabe vergleichbaren Steuern und Abgaben. Eine Freistellung würde daher zu einer doppelten Nichtbesteuerung dieses Vermögens führen, die nicht gewollt ist. Sollten andere Staaten ebenfalls Vermögensabgaben einführen, um die Belastungen aus Finanz-, Wirtschafts- und Eurokrise zu finanzieren, können unbillige Härten bei einer Doppelbelastung dieses Vermögens auch über eine Anwendung der Härtefallregelung des § 14 vermieden werden.

### **Zu § 17 (Verordnungsermächtigungen)**

Die Regelung ermächtigt zum Erlass von Durchführungsverordnungen.

### **Zu Artikel 2:**

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.



## **A2 DIE LINKE: Reichtum umFAIRteilen – in Deutschland und Europa**

Deutscher Bundestag  
Drucksache 17/10778

17. Wahlperiode

25.09.2012

### **Antrag**

der Abgeordneten *Alexander Ulrich, Dr. Diether Dehm, Wolfgang Gehrcke, Jan van Aken, Christine Buchholz, Roland Claus, Sevim Dağdelen, Werner Dreibus, Dr. Dagmar Enkelmann, Nicole Gohlke, Annette Groth, Dr. Gregor Gysi, Heike Hänsel, Inge Höger, Dr. Barbara Höll, Andrej Hunko, Harald Koch, Stefan Liebich, Ulla Lötzer, Dr. Gesine Lötzsich, Ulrich Maurer, Niema Movassat, Thomas Nord, Richard Pitterle, Paul Schäfer, Michael Schlecht, Dr. Axel Troost, Sahra Wagenknecht, Kathrin Vogler, Katrin Werner* und der Fraktion *DIE LINKE*.

Der Bundestag wolle beschließen:

### **I. Der Deutsche Bundestag stellt fest:**

Der Entwurf des Armuts- und Reichtumsberichts des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales dokumentiert aktuell eine sozial und ökonomisch ruinöse Entwicklung: Die soziale Polarisierung in Deutschland nimmt rapide zu. In dem Zeitraum von 1992 bis Anfang 2012 verdoppelte sich das Nettovermögen der privaten Haushalte. Nutznießer dieser Entwicklung ist aber lediglich eine kleine Gruppe von Vermögenden, deren Anteil am Privatvermögen deutlich wächst. Die obersten zehn Prozent der Bevölkerung besitzen nach diesen Angaben über die Hälfte des Vermögens. Die untere Hälfte der Vollzeitbeschäftigten hat in den zehn Jahren nach 2000 deutliche Reallohnverluste erleiden müssen, die untersten zehn Prozent in einer Größenordnung von annähernd neun Prozent. Die Mehrheit der Bevölkerung verliert daher den Anschluss: die untere Hälfte der Bevölkerung besitzt lediglich noch ein Prozent des Privatvermögens (Lebenslagen in Deutschland. Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung).

Der hoch konzentrierte Reichtum einer kleinen Finanz- und Wirtschaftselite ist zu einer Gefahr für Wirtschaft und Demokratie geworden. Je ungleicher die Einkommens- und Vermögensverteilung ist, desto mehr Kapital fließt in Erwartung hoher Renditen auf die Finanzmärkte und trägt dort zur Entwick-

lung spekulativer Blasen bei, die – wie 2007 die Immobilienblase in den USA – irgendwann platzen müssen. Das ist eine zentrale Ursache der gegenwärtigen Krise. Da extremer Reichtum mit politischer Macht verbunden ist, werden die Kosten der Fehlspekulation anschließend auf die Allgemeinheit abgewälzt. Um die Profitansprüche zu sichern, wurden und werden Rettungspakete für die Banken geschnürt, was die Staatsverschuldung erhöht. Über Sozialabbau und Lohnkürzungen soll die Verschuldung dann wieder abgebaut werden. Zu dieser Verschärfung der wirtschaftlichen, sozialen und demokratischen Krise in Europa gibt es nur eine Alternative: Der Reichtum der Finanz- und Wirtschaftselite muss nach unten umverteilt werden.

3. In Deutschland findet diese Erkenntnis immer größere gesellschaftliche Zustimmung: Eine Vielzahl außerparlamentarischer Gruppen, darunter Attac, Gewerkschaften, der Paritätische Gesamtverband und 20 weitere Verbände, setzen sich gemeinsam im Bündnis „Umfairteilen“ für die Einführung einer Vermögensabgabe zur gerechten Beteiligung großer Vermögen an der Finanzierung der Krisenlasten ein. Diese Forderung wird laut einer Umfrage des Meinungsforschungsinstituts Forsa (April 2012) von rund 77 Prozent der Deutschen unterstützt. Ein im Auftrag der Dienstleistungsgewerkschaft ver.di und der Hans Böckler-Stiftung erstelltes Gutachten des Rechtswissenschaftlers *Prof. Dr. Joachim Wieland* (Universität Speyer, August 2012) belegt vor dem Hintergrund der hohen Krisenkosten und des öffentlichen Finanzbedarfs zur Überwindung der Krise die Verfassungskonformität einer einmaligen Vermögensabgabe sowie einer dauerhaft angelegten Vermögenssteuer.

4. Die sich verschärfende Polarisierung in der Wohlstandsverteilung ist der logische Ausdruck eines Wirtschaftssystems, in dem die Interessen einer gesellschaftlichen Minderheit aus Finanz- und Wirtschaftseliten dominieren. Jenen, die viel haben, werden zahlreiche Möglichkeiten eröffnet, ihre Vermögen rasant weiter zu vermehren und sich der Finanzierung des Gemeinwohls zu entziehen. Jene, die wenig haben, zahlen, beispielsweise durch die Privatisierung öffentlichen Eigentums und den Rückbau sozialer Sicherungssysteme. Dieses System polarisiert die Wohlstandsverteilung: An der Spitze konzentrieren sich gigantische Vermögenswerte. Diese Entwicklung wurde und wird durch politische Entscheidungen und Weichenstellen – wie die Agenda 2010 und die „Hartz-Reformen“ in Deutschland – forciert. In Deutschland verfügt das reichste Prozent der Bevölkerung heute über ca. 35 Prozent des Gesamtvermögens, die reichsten zehn Prozent verfügen über ca. zwei Drittel. Europaweit ist die Lage ähnlich: Die 3,1 Millionen Dollar-Millionäre verfügen laut dem World Wealth Report von Capgemini/Merrill Lynch über

10,2 Billionen US-Dollar Nettovermögen. Diesem wachsenden Reichtum an der Spitze steht eine stetig steigende Armutsquote gegenüber: In der EU sind heute mehr als 16 Prozent der Menschen von Armut betroffen.

5. Die aktuellen Finanzprobleme in der Eurozone sind aber nicht nur Ausdruck der globalen Krisendynamik seit 2007. Hinzu kommt, dass die Eurozone über keine Ausgleichsmechanismen für interne Ungleichgewichte verfügt. In einer derart gestalteten Währungsunion führen Unterschiede in der Wettbewerbsfähigkeit systematisch zu immer größeren Ungleichgewichten. So stieg der Handelsüberschuss von Deutschland, dem exportstärksten Land in der EU, von 2002 bis 2007 um 77,2 Prozent, während etwa das Defizit Griechenlands im selben Zeitraum um 41,4 Prozent wuchs. Für die wachsenden Ungleichgewichte in Europa ist deshalb auch die Wirtschaftspolitik Deutschlands verantwortlich. Primär, weil die Löhne in Deutschland nicht hinreichend mit der Produktivität gestiegen sind: Während die deutschen Reallohne v.a. infolge der Arbeitsmarktreformen der Agenda 2010, die zur Zunahme prekärer Beschäftigung und der Ausweitung des Niedriglohnssektors und der Leiharbeit führten, von 2000 bis 2010 um fast fünf Prozent sanken, sind sie im Schnitt der Euro- Zone um sechs Prozent gestiegen.

6. Die Fehlkonstruktion der Europäischen Zentralbank (EZB) und die völlig unzureichende Finanzmarktregulierung in Europa haben ihrerseits zur dramatischen Zuspitzung der Eurokrise beigetragen. Da die Euroländer ihre Staatsanleihen auf dem privaten Kapitalmarkt refinanzieren müssen und institutionelle Anleger mehr und mehr aus dem Geschäft mit Staatsanleihen der südeuropäischen „Krisenstaaten“ zurückziehen, haben sich deren Finanzierungsbedingungen stetig verschlechtert. Immer größere Anteile der öffentlichen Einnahmen müssen für Zinszahlungen verwendet werden. Allein diese Entwicklung treibt immer mehr Länder unter den europäischen „Rettungsschirm“.

7. Die Krise soll nun durch eine Umverteilung der Lasten nach unten überwunden werden, indem etwa private Schulden durch Bankenrettungsaktionen sozialisiert werden. Die dadurch gestiegene öffentliche Verschuldung – allein in Deutschland beziffert sich der Schuldenanstieg durch Bankenrettungsmaßnahmen auf rund 400 Milliarden Euro – soll durch Ausgabenkürzungen gegenfinanziert werden. Diese Politik verschärft die Krise nur weiter. Besonders drastisch zeigt sich das in jenen Ländern, die ohnehin kaum wettbewerbsfähig sind, da dort unter den Bedingungen des europäischen Binnenmarktes und der Währungsunion über Jahrzehnte eine flächendeckende Deindustrialisierung stattfand. Durch Lohn- und Ausgabenkürzungen sinken

dann zwar die Importe, aber die Volkswirtschaften werden insgesamt in eine Rezession geführt. Dadurch sinken die Steuereinnahmen und die Schulden steigen weiter an.

8. Die bisherige Krisenpolitik verwechselt Ursache und Wirkung. Mit dem Fiskalpakt und dem Economic Governance-Paket werden neue Vorschriften zur zulässigen Verschuldung und Neuverschuldung sowie schärfere Sanktionen im Falle des Verstoßes dagegen festgelegt. Nun sind die hohen Staatsschulden aber nicht Folge staatlicher Verschwendung, sondern Folge der Rezession, kostspieliger Bankenrettungsaktionen und einer fehlerhaften Konstruktion der Währungsunion. Diese Probleme werden durch noch so strenge Schuldenregeln und schärfere Sanktionen nie gelöst. Im Gegenteil: finanzielle Sanktionen und Kürzungsmaßnahmen vertiefen die alten Probleme und schaffen neue. So ist etwa die Verschuldung Griechenlands seit 2010 trotz der diktierten massiven Ausgabenkürzungen – und trotz des Teilschuldenschnitts im Frühjahr 2012 – von 120 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (BIP) (2010) auf aktuell über 150 Prozent angestiegen.

9. Überdies gibt es ein strukturelles Problem der öffentlichen Haushalte in der EU, das auf der Einnahmeseite liegt. Das marktradikale, negative Integrationsmodell der EU hat die Steuerpolitik zu einem wesentlichen Faktor der Standortkonkurrenz gemacht. Mit der Einführung der Gemeinschaftswährung ohne Maßnahmen zur Verhinderung von Steuer- und Lohndumping hat sich dieses Strukturproblem nochmal verschärft. Private Vermögen, Kapitalerträge und Unternehmensgewinne wurden stetig entlastet. Der durchschnittliche nominelle Unternehmenssteuersatz in der EU wurde zwischen 2000 und 2011 um 9,1 Prozentpunkte auf 23,3 Prozent abgesenkt. In Deutschland sank dieser Satz sogar um 21,8 Prozentpunkte auf nominell 29,8 Prozent. Unter Berücksichtigung aller Abschreibungs- und Absetzungsmöglichkeiten liegt der effektive deutsche Unternehmenssteuersatz nach Angaben der EU-Kommission lediglich bei rund 22 Prozent. Der Spitzensatz der Einkommensteuer ist in der EU zwischen 2000 und 2011 im EU-Durchschnitt um 7,3 Prozentpunkte und in Deutschland um 6,3 Prozentpunkte – von 51 Prozent (2000) auf 45 Prozent (2011) gesunken. Auch die vermögensbezogenen Steuern sind immer weiter gesenkt worden. Heute beträgt ihr Aufkommen als Anteil am BIP in der EU nur noch 2,1 Prozent, in Deutschland sogar nur 0,9 Prozent. Die steuerreformbedingten Ausfälle der Staatseinnahmen belaufen sich allein in Deutschland für die Jahre 2001 bis 2011 auf rund 380 Milliarden Euro. Zieht man die Einnahmeausfälle hinzu, die der öffentlichen Hand durch die Aussetzung der Vermögensteuer 1997 bis 2001 entstanden, so erhöht sich diese Summe um fast 100 Milliarden Euro.

10. Durch eine europaweit koordinierte Vermögensabgabe ist eine signifikante Verringerung der öffentlichen Schulden möglich. Eine Konsolidierung allein über die Ausgabenseite kann nicht funktionieren. Aus diesem Grund empfiehlt auch die Parlamentarische Versammlung des Europarates in ihrer jüngsten Resolution zur Austeritätspolitik vom 26. Juni 2012 den Mitgliedstaaten „eine grundlegende Neuorientierung der gegenwärtigen Austeritätsprogramme, die ihre quasiauxschließliche Fokussierung auf Ausgabenkürzungen im sozialen Bereich wie bei Renten, Gesundheitsdiensten und Familienleistungen beendet“ sowie „Maßnahmen zur Steigerung der öffentlichen Einnahmen durch stärkere Besteuerung der höheren Einkommensgruppen und der Vermögen, durch Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage und Verbesserung des Steuereinzugs, der Effizienz der Bekämpfung von Steuerbetrug und -hinterziehung.“ Auch der Entwurf des Armuts- und Reichtumsberichts weist darauf hin, dass „im Zuge der notwendigen Rettungsmaßnahmen anlässlich der Finanz- und Wirtschaftskrise [...] eine Verschiebung privater Forderungen und Verbindlichkeiten in staatlichen Bilanzen feststellbar (ist). In der Folge ist der Schuldenstand der staatlichen Haushalte im Jahr 2010 auf rund 83 Prozent des Bruttoinlandsprodukts gestiegen. Ohne Krise hätte er bei rund 70 Prozent gelegen.“ Der Bericht fordert daher zu prüfen „welche Rolle das Vermögen finanzpolitisch für die Finanzierung der Staatsaufgaben spielen kann“ (Lebenslagen in Deutschland, S. XXXVIII f).

11. Öffentliche Schulden und privater Reichtum hängen untrennbar zusammen. Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) zeigte 2010, wie in Deutschland Vermögenswerte in den vergangenen beiden Dekaden umverteilt wurden. Während das öffentliche Nettovermögen von 1991 bis 2010 von 52 Prozent auf sechs Prozent des BIP geschrumpft ist, ist das private Nettovermögen um 99 Prozent auf 307 Prozent des BIP gestiegen. Dieses Privatvermögen ist zudem hoch konzentriert. In anderen europäischen Ländern sind Entwicklung und Zustand ähnlich. Eine weitreichende Rückverteilung der existierenden Privatvermögen von der Spitze in den öffentlichen Bereich hat folglich das Potenzial, das Schuldenproblem zu lösen. Das DIW errechnete, dass eine Abgabe in Deutschland für Vermögen ab einer Million Euro und einem zusätzlichen Freibetrag von 250.000 Euro je Kind eine Bemessungsgrundlage von 1,9 Bio. € ergäbe. Mit einer Vermögensabgabe von 30 Prozent, von der nach diesem Modell lediglich 0,6 Prozent der steuerpflichtigen Bevölkerung betroffen wären, könnten die deutschen Staatsschulden um ein Viertel bzw. 560 Milliarden Euro auf 60 Prozent des BIP gesenkt werden.

12. Das Schuldenproblem über eine weitreichende Vermögensabgabe zu lösen, ist gerecht und ökonomisch vernünftig. Gerecht, weil vor allem jene belastet werden, bei denen sich der gesellschaftliche Reichtum konzentriert, und die am stärksten von der krisenverschärfenden Deregulierung der Finanzmärkte profitiert haben. Ökonomisch vernünftig ist der Ansatz, da er untere und mittlere Einkommensgruppen ohne große Vermögen schont, deren Konsumneigung am höchsten ist. Während die derzeitige Kürzungspolitik unausweichlich in die Rezession führt, sind die Auswirkungen einer Vermögensabgabe auf die wirtschaftliche Entwicklung überschaubar. Ökonomisch vernünftig ist das Konzept zudem, weil es den Finanzmärkten insbesondere im hochspekulativen Bereich Kapital entzieht, da die Vermögenden einen immer größeren Teil ihrer Vermögen auf diesen Feldern anlegen.

13. Hoch verschuldete Staaten sollten neben der Vermögensabgabe auch den Schuldenschnitt einsetzen, um die öffentliche Verschuldung auf ein nachhaltiges Niveau zu senken. Zum einen ist so gewährleistet, dass eine tragfähige Staatsverschuldung auch bei einer fortgeschrittenen Kapitalflucht und sehr hohen Staatsschulden (wie z.B. in Griechenland) erreicht werden kann. Zum anderen kann so sichergestellt werden, dass die Profiteure der Krise in Gestalt der Banken und anderer Gläubiger nicht ungeschoren davonkommen. Natürlich muss jeder Schuldenschnitt so durchgeführt werden, dass die Anlagen von Kleinsparern geschützt werden und nur die für die Realwirtschaft überflüssigen Bereiche des Finanzsektors „geschrumpft“ werden. Zudem müssen die Banken, Versicherungen und Fonds die Gelder zurückzahlen, die ihnen während der Krise von den SteuerzahlerInnen zur Stützung der Branche bereitgestellt wurden.

14. Eine europaweit koordinierte Vermögensabgabe kann indes nur der erste Schritt sein, um die Lasten der Krise gerecht und ökonomisch sinnvoll umzuverteilen. Darüber hinaus braucht es permanente Umverteilungsmechanismen, um der Vermögenskonzentration künftig entgegenzuwirken. Daher muss die Steuerpolitik nicht nur aus sozial- und wirtschaftspolitischen Gründen in Europa stärker koordiniert werden. Ziel muss es sein, die Gewinne und Vermögen stärker als bisher an der Finanzierung öffentlicher Aufgaben zu beteiligen. Die Vermögensabgabe soll deshalb um eine jährlich erhobene Vermögenssteuer zur Herstellung von Steuergerechtigkeit und nachhaltiger Umverteilung des gesellschaftlichen Reichtums ergänzt werden. Zudem soll es europaweit koordinierte Mindeststeuersätze für Unternehmensgewinne, eine stärkere Besteuerung von Spitzeneinkommen und Kapitalerträgen und ein wirksames, gemeinsames Vorgehen der EU und ihrer Mitgliedstaaten gegen Steuerflucht und -hinterziehung geben.

15. Um die Macht der Finanzakteure zu verringern, ist zudem eine effektive Regulierung des Finanzsektors erforderlich. Die in den vergangenen Jahren auf europäischer Ebene ergriffenen Maßnahmen zur Finanzmarktregulierung haben sich als unzureichend erwiesen. Finanztransaktionen sind zu besteuern und gesamtwirtschaftlich schädliche Spekulationsinstrumente wie Leerverkäufe und ungedeckte Kreditausfallversicherungen (CDS) sind genauso zu verbieten wie der unkontrollierte außerbörsliche Handel mit Wertpapieren.

## **II. Der Deutsche Bundestag fordert die Bundesregierung auf,**

a) sich auf der EU-Ebene zur Deckung des Finanzbedarfs der Staaten bei der Bewältigung der Krisenfolgen für die Einführung einer europaweit koordinierten Vermögensabgabe einzusetzen; diese Abgabe soll sich auf die privaten Nettovermögen konzentrieren, die zu einem festzulegenden Stichtag in der Vergangenheit größer als eine Million Euro waren und sich innerhalb der EU oder im Eigentum von in der EU unbeschränkt steuerpflichtigen Personen befinden. Die Abgabe soll sich sowohl auf Geld- als auch Sachvermögen beziehen, wobei eine Zahlungsstaffelung über mehrere Jahre vorzusehen ist. Für Betriebsvermögen sollen spezielle Schonungsregelungen eingeführt werden, die sicherstellen, dass insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen nicht in Liquiditätsschwierigkeiten kommen. Um auch Banken und Gläubiger zu beteiligen, soll die Abgabe im Fall hoch verschuldeter Staaten um einen Schuldenschnitt ergänzt werden;

b) sich darüber hinaus auf EU-Ebene dafür einzusetzen, dass

1. die Austeritätspolitik von EU-Kommission, Europäischer Zentralbank und Internationalem Währungsfonds beendet wird und die Kürzungsmaßnahmen, die an EFSF-Kredite gekoppelt wurden, rückgängig gemacht werden;

2. durch eine Koordination der Steuerpolitik Vermögen, Gewinne und hohe Einkommen stärker an der Finanzierung der öffentlichen Aufgaben beteiligt werden. Das bedeutet beispielsweise die Einführung europaweit koordinierter Mindeststeuersätze für Unternehmen, eine koordinierte Vermögensteuer, eine koordinierte, stärkere Besteuerung von Spitzeneinkommen und Kapitalerträgen sowie ein gemeinsames, entschiedenes Vorgehen gegen Steuerflucht und -hinterziehung; dass die Finanzmärkte streng reguliert und die Expansion des Finanzsektors rückgängig gemacht werden. Das bedeutet beispielsweise die Vergesellschaftung privater Großbanken, sowie ein Verbot

von Leerverkäufen, ungedeckten Kreditausfallversicherungen und außerbörslichem Wertpapier-Handel;

c) dem Bundestag Gesetzentwürfe vorzulegen, um

1. eine Vermögensabgabe nach Artikel 106 Absatz 1 Nr. 5 des Grundgesetzes in Deutschland nach dem Vorbild des Lastenausgleichsgesetzes von 1952 einzuführen und den Mittelfluss so zu organisieren, dass eine Umverteilung von privatem zu öffentlichem Vermögen stattfindet;

2. die Vermögensteuer als Millionärsteuer von fünf Prozent auf das Vermögen über einer Million Euro wieder zu erheben sowie die Abgeltungsteuer abzuschaffen und private Kapitaleinkünfte wieder in die reguläre Einkommensbesteuerung einzubeziehen;

3. den privaten Bankensektor zu vergesellschaften und mit unilateralen Maßnahmen auf dem Feld der Finanzmarktregulierung voranzugehen, beispielsweise durch ein Verbot von Leerverkäufen und ungedeckten Kreditausfallversicherungen.

Berlin, den 25. September 2012

*Dr. Gregor Gysi* und Fraktion

## **A3 Gesetzesantrag der Länder Bayern, Hessen zur Grundsteuer**

Bundesrat

Drucksache 306/01

17.4.2001

### **Entwurf eines Gesetzes zur Rückholung der Gesetzgebungskompetenz bei der Grundsteuer für die Länder**

#### **A. Zielsetzung**

- Stärkung der Länderkompetenzen
- Bessere Anpassung des Grundsteuerrechts an das Kommunal-, Kommunalabgaben- und Baurecht
- Bessere Berücksichtigung der regionalen Verhältnisse

#### **B. Lösung**

- Bundesgesetzliche Öffnungsklausel für ländereigene Gesetzgebung bei der Grundsteuer

#### **C. Alternativen**

- Bundesgesetzliche Neuregelung der reformbedürftigen Grundsteuer

#### **D. Finanzielle Auswirkungen**

- Keine

#### **E. Sonstige Kosten**

- Keine

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

### **Artikel 1**

Das Grundgesetz vom 7.8.1973 (BGBl. I S. 965) in der Fassung des Gesetzes vom ..... (BGBl. ....), wird wie folgt geändert:

In § 38 wird folgender Absatz 2 angefügt:

„(2) Dieses Gesetz findet keine Anwendung in einem Lande, in dem eine andere landesrechtliche Regelung besteht.“

### **Artikel 2**

Dieses Gesetz tritt am Tage nach der Verkündung in Kraft.

### **Begründung:**

Die Grundsteuer wird noch immer auf der Grundlage der Einheitswerte für das Grundvermögen erhoben, deren Anwendung für die Vermögensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer in zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 für nicht mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt wurde. Die Bemühungen, eine neue, einfachere und nach Möglichkeit von den Gemeinden selbst als Steuergläubiger zu ermittelnde Bemessungsgrundlage zu schaffen und die frei werdenden Kapazitäten bei den Finanzämtern verstärkt bei der Festsetzung und Erhebung der Bundes- und Landessteuern einzusetzen, sind bisher gescheitert.

Dem Bund steht nach Art. 105 Abs. 2 des Grundgesetzes das konkurrierende Gesetzgebungsrecht zu. Die zur Wahrnehmung dieses Gesetzgebungsrechts erforderlichen Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 des Grundgesetzes sind jedoch nicht gegeben. Eine bundesgesetzliche Regelung zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet ist schon deshalb nicht erforderlich, weil das Grundgesetz den Gemeinden in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 des Grundgesetzes das Recht zur Festsetzung der Hebesätze und damit zur Bestimmung der Höhe der Grundsteuer einräumt und damit selbst keine Einheitlichkeit bei der Erhebung dieser Steuer verlangt. Auch zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit ist sie nicht erforderlich, weil bei der Grundsteuer keine die Ländergrenzen überschreitenden Sachverhalte vorliegen, die einer einheitlichen Regelung bedürfen. Gemäß Art. 72 Abs. 3 des Grund-

gesetzes kann, wenn keine Erforderlichkeit für eine bundesgesetzliche Regelung besteht, ein Bundesgesetz bestimmen, dass diese durch Landesrecht ersetzt wird.

Die hierzu vorgeschlagene Regelung bietet die folgenden Vorteile:

- Der Bundesgesetzgeber ist nicht gezwungen, eine Regelung für eine Steuer zu treffen, an der er mangels Aufkommensbeteiligung und Verwaltungszuständigkeit kein eigenes Interesse hat.
- Der Landesgesetzgeber erlangt durch die Rückverlagerung des Gesetzgebungsrechts auf dem wichtigen Gebiet der Steuern wieder einen Teil der im Laufe der Jahre immer mehr ausgehöhlten Kompetenzen zurück.
- Die Bestimmungen des Grundsteuerrechts können dem ohnehin landesgesetzlich geregelten Kommunal-, Kommunalabgaben- und Baurecht angepasst werden.
- Der Landesgesetzgeber kann auf unterschiedliche regionale Entwicklungen im Grundstücksbereich flexibler und gezielter reagieren.
- Landesrechtliche Bestimmungen lassen sich leichter an die in den Ländern vorhandenen verwaltungsorganisatorischen Voraussetzungen, insbesondere die vorhandenen und nutzbaren Daten anpassen und tragen damit zur Vereinfachung des Verfahrens bei.

Die Öffnungsklausel ermöglicht es den Ländern, den Zeitpunkt der Einführung landesrechtlicher Regelungen selbst zu bestimmen. Damit kann den unterschiedlichen Voraussetzungen der Länder hinsichtlich der Geschwindigkeit der Umsetzung einer Grundsteuerreform Rechnung getragen werden.

## **A4 Bayern/Rheinland-Pfalz: Reform der Grundsteuer**

### **Bericht des Bayerischen Staatsministers der Finanzen und des Ministers der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz an die Finanzminister der Länder**

#### **– Kurzfassung –**

Januar 2004

#### **1. Anlass und Auftrag**

Die Grundsteuer braucht eine neue Bemessungsgrundlage. Ausgangsgröße für die Grundsteuer für rund 30 Millionen Grundstücke in Deutschland sind noch heute die auf der Grundlage der Wertverhältnisse am 1.1.1964 bzw. 1.1.1935 ermittelten „Einheitswerte“. Seit 1997 dürfen diese Einheitswerte nicht mehr für die – inzwischen weggefallene – Vermögensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer herangezogen werden. Die Bemühungen, auch für die Grundsteuer eine zeitgemäßere und vor allem einfachere Bemessungsgrundlage zu finden, haben bislang zu keinem Erfolg geführt. Die Finanzminister der Länder hatten daher die Länder Bayern und Rheinland-Pfalz beauftragt, einen gemeinsamen Lösungsvorschlag zur Reform der Grundsteuer vorzulegen. Der nun erarbeitete Vorschlag basiert auf den Eckpunkten:

- Wegfall der Grundsteuer A (land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen)
- Grundsteuer B für land- und forstwirtschaftliche Wohnteile und Betriebswohnungen
- Neue Bemessungsgrundlage für die bisherige Grundsteuer B

Der Vorschlag verfolgt nicht das Ziel eines höheren oder niedrigeren Grundsteueraufkommens. Die Summe der in einer Gemeinde anfallenden Grundsteuern wird vielmehr weiterhin durch den von den Gemeinden festgelegten Hebesatz bestimmt. Am grundgesetzlich garantierten Hebesatzrecht der Gemeinden kann und soll nicht gerüttelt werden. Im Einzelfall wird jedoch eine neue Bemessungsgrundlage eine höhere oder geringere Belastung bedeuten, die aus der notwendigen Typisierung der Wertfindung, vor allem aber auch aus der Beseitigung von Ungereimtheiten der Einheitsbewertung von 1964 herrührt.

Ziel ist es zudem, die Steuer nach für den Bürger nachvollziehbaren, transparenten Kriterien zu ermitteln. An den Zielen Vereinfachung und Akzeptanz und an den Spannungen, die zwischen diesen Prinzipien liegen, muss sich jeder Vorschlag für eine Reform messen lassen.

Wir haben uns bemüht, mit dem hier vorgelegten Vorschlag eine ausgewogene Lösung zu finden, die den unterschiedlichen Interessen nach Möglichkeit Rechnung trägt und die Grundsteuer durch eine einfache Berechnungsgrundlage zukunftsfähig macht.

## **2. Die Grundsteuer A soll entfallen**

Unter dem jetzigen Begriff der Grundsteuer werden genau betrachtet zwei Steuerarten zusammengefasst: Die Grundsteuer für land- und forstwirtschaftliche Betriebe („Grundsteuer A“), die in erster Linie an die Ertragsfähigkeit des land- und forstwirtschaftlichen Bodens anknüpft, und die Grundsteuer für bebaute und unbebaute Grundstücke („Grundsteuer B“). Die Grundsteuer A macht – mit abnehmender Tendenz – 3,7 Prozent des gesamten Grundsteuereinkommens in Deutschland aus.

### **a) Die Grundsteuer A ist unzeitgemäß**

Es ist vorgesehen, die Grundsteuer A insgesamt entfallen zu lassen, nicht nur weil ihre Ermittlung unverhältnismäßig aufwändig ist, sondern auch, weil ihr steuerlicher Anknüpfungspunkt nicht mehr zeitgemäß ist. Um auskömmliche Erträge für den eigenen Lebensunterhalt und die Mittel zur Bezahlung der Steuer zu erwirtschaften, musste ein Landwirt in der Vergangenheit die Ertragsfähigkeit seines Bodens optimal nutzen. In den letzten 40 Jahren hat sich die Situation jedoch gedreht: Nicht das fehlende Angebot, sondern die produzierten Überschüsse und die unzureichenden Preise sind die Hauptprobleme der Landwirtschaft in Europa geworden. Während einerseits den Landwirten Stilllegeprämien gezahlt werden, um die Lebensmittelberge nicht noch mehr anwachsen zu lassen, leisten wir uns andererseits eine Steuer, die auf dem Prinzip einer intensiven Nutzung des landwirtschaftlichen Bodens beruht. Dabei kann es nicht trösten, dass die Höhe der Stilllegeflächen mit Hilfe der für Steuerzwecke ohnedies vorhandenen Ergebnisse der Bodenschätzung festgestellt wird.

## **b) Die Grundsteuer A ist zu verwaltungsaufwändig**

Durch einen Verzicht auf die Besteuerung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen lässt sich eine erhebliche Vereinfachung erreichen. Deren Bestand betrug zum 31.12.2002 in Bayern 861.635 und in Rheinland-Pfalz 618.039. Darin sind 471.005 (Bayern) und 557.172 (Rheinland-Pfalz) Stückländereien enthalten. Stückländereien sind landwirtschaftlich nutzbare Grundstücke, die nicht dem Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs gehören. Sie haben vor allem in Gegenden Bedeutung, in denen aufgrund der historischen Agrarordnungen der landwirtschaftliche Grund nicht auf einen alleinigen Hoferben übergegangen ist, sondern zwischen den Kindern aufgeteilt wurde (Realteilung). Sie werden in der Regel an Landwirte zur Bewirtschaftung verpachtet. Bei einem Verzicht auf die Flächenbesteuerung und alleiniger Erfassung der landwirtschaftlichen Wohngebäude würde sich der Gesamtbestand auf Wohnteile und Betriebswohnungen reduzieren (Stand 31.12.2002: Bayern ca. 170.000, Rheinland-Pfalz ca. 56.000).

## **c) Die Grundsteuer für land- und forstwirtschaftliche Wohnteile und Betriebswohnungen unterliegt künftig den allgemeinen Regeln**

In der Grundsteuer A waren bisher auch die von den Land- und Forstwirten bzw. deren Personal bewohnten Wohngebäude erfasst. Diese sollen nicht grundsteuerfrei werden. Die Wohngebäude und Betriebswohnungen der Land- und Forstwirte werden daher zukünftig wie auch andere bebaute Grundstücke der Grundsteuer B unterworfen werden, wie es in den neuen Ländern aufgrund der dortigen Gegebenheiten regelmäßig der Fall ist.

## **3. Für die Grundsteuer (B) wird eine neue Bemessungsgrundlage geschaffen**

Für die Grundsteuer (bisher B, die Unterscheidung macht aber künftig keinen Sinn mehr) wird eine recht einfache und moderne Bemessungsgrundlage geschaffen. Entsprechend der bisherigen Konzeption erfolgt sowohl ein Ansatz für den Grund und Boden als auch (soweit vorhanden) für das Gebäude.

### **a) Ansatz des Bodenwerts**

Die Berücksichtigung des Grund und Bodens erfolgt auf der Grundlage der Bodenrichtwerte, die nach den Bestimmungen des Baugesetzbuches von den hierfür eingerichteten Gutachterausschüssen flächendeckend für bebaubare

Grundstücke ermittelt werden müssen. Der aus der Flächengröße und den m<sup>2</sup>-Bodenrichtwerten ermittelte Wert wird bei unbebauten Grundstücken zu 100 % und bei bebauten Grundstücken zu 70 Prozent angesetzt

**b) Festwerte für Grundstücke**

Die Gebäude werden nach Gruppen differenziert und mit einer typisierenden Abstufung wie

folgt berücksichtigt:

Gebäudegruppe	Pauschalansatz €/m <sup>2</sup>
Gewerbliche und sonstige Nutzung	
Bürogebäude, Warenhäuser, Banken, Hotels und dergl.	1.000
Fabrikations-, Werkstatt- und Lagerhallen, Kühlhäuser, Großmärkte, Selbstbedienungsmärkte, Gartenzentren, Markthallen, Parkhäuser, Tiefgaragen, Parkpaletten und dergl.	400
Sonstige Gebäude (z.B. Reithallen, Tennishallen u.ä. Gebäude)	200
Wohnnutzung	
Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen in Anlagen mit nicht mehr als zwei Wohneinheiten	800
Mietwohngrundstücke, Eigentumswohnungen in Anlagen mit mehr als zwei Wohneinheiten, Wochenendhäuser, Ferienhäuser in Ferienanlagen	600

**c) Auf einen Alterswertabschlag wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet.**

**d) Berechnung am Beispiel eines Einfamilienhauses:**

Wohnfläche 185 m<sup>2</sup>

Grundstücksfläche 1.000 m<sup>2</sup>

Bodenrichtwert 290 €/m<sup>2</sup>

Bearbeitungsschritte:

1) Wert des Grund und Bodens $1.000 \text{ m}^2 \times 290 \text{ €} \times 70 \text{ \%} =$	203.000 €
2) Gebäudewert $185 \text{ m}^2 \times 800 \text{ €} =$	148.000 €
3) Grundsteuerwert	351.000 €
4) Messbetrag $351.000 \text{ €} \times 0,5 \text{ v.T. (Messzahl)} =$	175,50 €
5) Grundsteuer $175,50 \times 300 \text{ \% (Hebesatz)} =$	526,50 €

#### **4. Übertragung der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen auf die Gemeinden**

Das Aufkommen der Grundsteuer steht der Gemeinde zu, in der das Grundstück liegt. Mit Ausnahme der Stadtstaaten ist die Verwaltung der Grundsteuer bisher zwischen den (staatlichen) Finanzämtern und den Gemeinden aufgeteilt. Die Finanzämter ermitteln aufgrund der Einheitswerte die Bemessungsgrundlage („Grundsteuer-Messbetrag“), die Gemeinden setzen unter Anwendung ihres Hebesatzes die Grundsteuer fest. Grundsätzlich ist es bei dem hier vorgeschlagenen Verfahren möglich, die Verwaltung in einer Hand zusammen zu fassen. Ob dies unter den gegebenen organisatorischen Bedingungen jedoch stets die bessere Lösung darstellt, wird unterschiedlich gesehen. Wie schon nach dem derzeitigen Recht sollen die Länder weiterhin regeln können, ob und unter welchen Voraussetzungen den Kommunen Aufgaben bei der Ermittlung der Grundsteuer übertragen werden können. Eine bundesweite Festlegung in dieser Frage ist daher nicht vorgesehen.

#### **5. Hauptaufgabe ist die Reform der Bemessungsgrundlage**

Anlass für das vorliegende Reformkonzept war – wie erwähnt – der Ersatz für die völlig veralteten Einheitswerte. Der Vorschlag befasst sich daher ausschließlich mit der Frage einer wesentlich einfacheren Bemessungsgrundlage. Es besteht hier und da sicher auch der Wunsch, an anderen Stellen des Grundsteuerrechts (z.B. Steuerbefreiungen) Änderungen vorzunehmen. Dennoch sollten sich die gesetzgeberischen Reformbemühungen auf die Schaffung einer neuen Bemessungsgrundlage konzentrieren und andere Fragen zumal solche, bei denen kontroverse Auffassungen zu erwarten sind, im Interesse einer baldigen Umsetzung des Konzepts ausklammern.

## **6. Was bringt der Vorschlag den Betroffenen**

Der Vorschlag sollte daran gemessen werden, ob er folgenden Zielsetzungen entspricht:

- deutliche Vereinfachung des Verfahrens gegenüber der bisherigen Einheitsermittlung
- höhere Transparenz für den Bürger
- gesichertes Steueraufkommen für die Gemeinden und Planungssicherheit im Hinblick auf die Aufkommenshöhe
- dauerhaftes Besteuerungssystem, das den Wandel der Zeit und regional unterschiedliche Entwicklungen verkraften kann
- Akzeptanz der Steuerbemessung bei Grundstücksbesitzern und Mietern, auf die die Steuer abgewälzt werden kann.

### **a) Vereinfachung für Bürger und Verwaltung**

Eine wesentliche Vereinfachung wird erreicht durch

- den gänzlichen Wegfall der Grundsteuer A,
- die Beschränkung auf wenige Festwerte für die unterschiedlichen Gebäudearten,
- den Verzicht auf einen Alterswertabschlag und
- die Anknüpfung an die Bodenrichtwerte nach § 196 BauGB.

### **b) Für die Bürger wird mehr Transparenz geschaffen**

Die Einheitswerte haben kaum mehr Bezug zu realen Werten, ihre Berechnung kann nur von wenigen Eingeweihten nachvollzogen werden. Das wird sich ändern: Für das Gebäude und das Grundstück ist jeweils nur die Multiplikation der/dem Grundstückseigentümer/-in oder Mieter/-in in der Regel bekannten Fläche mit einem festgelegten Faktor vorzunehmen. Die Berechnung kann von jedermann leicht vollzogen werden.

### **c) Für die Gemeinden ist Planungssicherheit der wesentliche Vorteil**

Außer durch Veränderungen in der Bausubstanz (Neubauten/Abriss) treten innerhalb eines Gemeindegebiets keine Änderungen der Bemessungsgrundlage auf, solange die durch Rechtsvorschriften vorgeschriebenen Faktoren unverändert bleiben. Das Grundsteueraufkommen ist somit nicht unmittelbar den Veränderungen der Marktverhältnisse unterworfen. Auch der Verzicht auf einen Altersabschlag, der – sofern er Sinn machen sollte – regelmäßig fortgeschrieben werden müsste, trägt zur Planungssicherheit bei.

Die Vorteile dieses Konzepts liegen in dieser Hinsicht vor allem darin, dass die relativ einfache Struktur der Berechnung nicht auf Daten begründet ist, die häufig Änderungen unterliegen.

### **d) Keine Steuergeschenke, aber andere Vorteile für den Bürger**

In der gegenwärtigen Lage der Gemeindefinanzen kann ein solches Reformvorhaben keine allgemeinen Steuerentlastungen erreichen, sieht man bereits davon ab, dass die Steuerhöhe in erster Linie durch die Bestimmung der Hebesätze bestimmt wird. Im Einzelfall lassen sich bei der Umstellung der Grundsteuerbemessungsgrundlage auch erhebliche Änderungen kaum verhindern, denen die Betroffenen nicht immer Verständnis entgegenbringen werden (zumal sie oft nicht wissen, weshalb sie vom bisherigen Verfahren in einer den Realitäten häufig nicht entsprechenden Weise begünstigt wurden). Allerdings wird die Mehrzahl der Bürger einsehen, dass in einem einfachen Verfahren nicht jeder Aspekt berücksichtigt werden kann, der für die Leistungsfähigkeit der Grundstückseigentümer oder -nutzer von Bedeutung ist, sondern nur typisierend Annäherungswerte zu erreichen sind. Wie die Grundsteuer ermittelt wird, kann der Bürger aber künftig sehr viel besser nachvollziehen als bisher.

## **A5 Nordländer-Modell: Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten**

Die Senatorin für Finanzen Freie Hansestadt Bremen

### **Machbarkeitsstudie**

#### **Kurzfassung**

### **Bericht der Arbeitsgruppe „Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten“**

#### **Gliederung:**

1. Anlass und Zielsetzung
2. Vorschlag einer verkehrswertorientierten Bemessungsgrundlage
3. Die Wertermittlungsmethode
4. Beispielfall
5. Zukünftiger Verfahrensablauf
6. Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke
7. Datenlage
8. Künftige Organisation
9. Belastungsverschiebungen
10. Zusammenfassung / Ergebnis

#### **1. Anlass und Zielsetzung**

Eine Reform der Grundsteuer ist dringend geboten. Die überkommenen Einheitswerte, die immer noch die Bemessungsgrundlage der Steuer bilden, sind nicht mehr zeitgemäß. Sie haben sich aufgrund der weit zurückliegenden Bezugszeitpunkte 1935 und 1964 zum Teil extrem von den realen Werten der Grundstücke entfernt. Dies führt z.B. dazu, dass ein Neubau des Jahres 2009 einem Gebäude der Baujahre 1935/1964 gleichgestellt wird. Nach einer weit verbreiteten Auffassung bestehen Zweifel, ob die aktuelle Erhebung der Grundsteuer noch dem Gleichheitsgebot der Verfassung entspricht. Die Finanzministerkonferenz beschloss bereits 1995, das bisherige Bewertungsverfahren nur noch für eine Übergangszeit beizubehalten.

Bisherige Reformbemühungen haben sich darauf konzentriert, eine möglichst einfach strukturierte Bemessungsgrundlage zu schaffen, die es ermöglicht, die Aufgabe der Wertfeststellung gegebenenfalls auch den Gemeinden zu übertragen. Diese Überlegungen haben bisher nicht zum Erfolg geführt, weil einfach strukturierte Bemessungsgrundlagen immer auch zu Vergröberungen und Ungenauigkeiten führen, von denen zu befürchten ist, dass sie dem betroffenen Steuerzahler nicht zu vermitteln sind und daher auch keine politische Akzeptanz finden.

Insbesondere die jüngere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gibt nun Anlass zu Überlegungen, die Bemessungsgrundlage so zu gestalten, dass sie sich so weit wie möglich an den realen Werten der Grundstücke orientiert. So hat das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung vom 7.11.2006 zur Erbschaftsteuer den Gesetzgeber dazu aufgefordert, die Grundstücksbewertung so zu gestalten, dass sie die Werte der Grundstücke „in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet“. Die Arbeitsgruppe greift diesen Gedanken für die Grundsteuer auf.

Zwar wurde in der bisherigen Diskussion zur Reform der Grundsteuer eine am Verkehrswert ausgerichtete Bemessungsgrundlage generell als nicht machbar verworfen, weil die Vorstellung bestand, dass dann für ca. 35 Millionen Grundstücke in Deutschland Einzelgutachten zu erstellen wären, was schon aus Kosten- und Kapazitätsgründen nicht möglich sei. Beispiele wie die Grundsteuererhebung in den Niederlanden und der in Niedersachsen im Jahr 2008 eingeführte Immobilien-Preis-Kalkulator zeigen jedoch, dass es mit den heute vorhandenen Möglichkeiten der elektronischen Datenverarbeitung einschließlich der Marktanalyse machbar ist, auch in einem Massenverfahren zu akzeptablen Kosten Bemessungsgrundlagen zu schaffen, die sich am tatsächlichen Wert der Immobilien orientieren.

Vor diesem Hintergrund beauftragten die Steuerabteilungsleiter der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein die Arbeitsgruppe unter Leitung Bremens, eine Machbarkeitsstudie zu der Frage zu erstellen, ob in Deutschland die Erhebung der Grundsteuer nach verkehrswertorientierten Grundstückswerten kostengünstig und automationsgerecht möglich ist.

Anders als bei bisherigen Reformüberlegungen ist die Arbeitsgruppe interdisziplinär besetzt. Ihr gehören neben Vertretern der genannten Finanzverwaltungen sowie der nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung auch Vertreter der Gutachterausschüsse Aurich, Berlin, Bremen und Kiel, des Oberen

Gutachterausschusses Niedersachsen, ein Vertreter des Innenministeriums Niedersachsen sowie ein Vertreter des Bundes der Öffentlich bestellten Vermessungsingenieure e.V. (BDVI) an.

### **Nach Auffassung der Arbeitsgruppe muss eine Grundsteuerreform**

- **den Anforderungen der Verfassung entsprechen,**
- **für Grundstückseigentümer und Mieter akzeptabel sein,**
- **eine kostengünstige und fortlaufend aktualisierte Bewertung ermöglichen und aufkommensneutral gestaltet sein.**

**Die Arbeitsgruppe hält eine Reform der Grundsteuer orientiert an Verkehrswerten für realisierbar.**

## **2. Vorschlag einer verkehrswertorientierten Bemessungsgrundlage**

Die Arbeitsgruppe schlägt vor, die Grundsteuer zukünftig auf der Basis einer am Verkehrswert orientierten Bemessungsgrundlage zu erheben.

Der Verkehrswert ist allerdings eine mathematisch nicht exakt feststellbare Größe. In einem Massenverfahren kann es nur darum gehen, sich diesem Idealwert – soweit dies mit einem vertretbaren Aufwand möglich ist – zu nähern.

Die für ein solches Verfahren erforderlichen Daten sind nach den Feststellungen der Arbeitsgruppe bereits jetzt in Teilbereichen vorhanden. Durch die Novellierung des Baugesetzbuchs und die damit ab 2009 eintretende Datenverdichtung wird nach Einschätzung der Arbeitsgruppe ab 2012 eine flächendeckend ausreichende Datenmenge für die vorgeschlagene Wertermittlung zur Verfügung stehen.

Der Verkehrswert als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer entspricht mit hoher Sicherheit den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts, weil das Gericht in seinen neueren Entscheidungen immer den Verkehrswert als Richtschnur für eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage herangezogen hat.

Eine am Verkehrswert orientierte Bemessungsgrundlage wird nach Auffassung der Arbeitsgruppe auch eher als einfach strukturierte Bemessungsgrundlagen Akzeptanz bei Eigentümern und Mietern finden, weil Grundstückseigentümer in aller Regel zumindest grobe Vorstellungen über den

Wert ihrer Immobilien haben und auch Mieter an der Höhe der Miete den Wert ihrer Wohnung einschätzen können.

Nach den Berechnungen der Arbeitsgruppe wird das vorgeschlagene Verfahren deutlich kostengünstiger als das bisherige Bewertungsverfahren sein. Für die Erstbewertung des Grundbesitzes beläuft sich der Kostenaufwand pro Fall auf 52 Euro. Geht man entsprechend der niederländischen Vorgehensweise bei der Erstbewertung von einem vierjährigen Nutzungsturnus aus, ergibt sich ein durchschnittlicher Aufwand von 13 Euro pro Fall und Jahr. Der spätere Aufwand einer jährlichen Aktualisierung aller Grundbesitzfälle wird auf rund 220 Millionen. € geschätzt, das entspricht sechs Euro pro Fall. Demgegenüber betragen die jährlichen Kosten der aktuellen Einheitsbewertung 326 Millionen Euro bei einer Aktualisierung von nur sieben Prozent aller Fälle; das entspricht rund 128 Euro je tatsächlich bearbeiteter wirtschaftlicher Einheit.

Der Vorschlag der Arbeitsgruppe führt – bei entsprechender Wahl des Hebesatzes durch die Gemeinden – auch nicht zu einer Erhöhung des Steueraufkommens. Er dient nur dazu, bestehende gleichheitswidrige Wertverzerrungen zwischen den verschiedenen Grundstücksarten und einzelnen Grundstücken zu korrigieren und damit die Verfassungskonformität der Grundsteuer dauerhaft zu sichern. Die Gemeinden sind, wie bereits bei Einführung der Einheitswerte 1964, gehalten, das veränderte Bemessungsvolumen der Grundsteuer durch Anpassung ihres Hebesatzes auszugleichen. Der Schlüssel für die angestrebte Aufkommensneutralität liegt somit bei den Gemeinden.

### **3. Die Wertermittlungsmethode**

Für die vorgeschlagene Wertermittlung werden einerseits die individuellen Daten der zu bewertenden Grundstücke, wie Lage, Grundstücksgröße, Wohnfläche etc., benötigt, andererseits auch Vergleichsdaten des Immobilienmarkts, die in Gutachterausschüssen bereits seit Jahrzehnten aus den dort gesammelten Kaufpreisen abgeleitet werden. Basis ist das in den Finanzämtern sowie in den Vermessungs- und Katasterverwaltungen und Gutachterausschüssen der Länder vorhandene Datenmaterial.

Die Methode besteht darin, die individuellen Daten des zu bewertenden Grundstücks automationsgestützt mit den aus den mathematisch-statistischen Verfahren der Regressionsanalysen gewonnenen Vergleichsdaten des Immobilienmarkts zu verknüpfen.

Hinsichtlich der Daten der zu bewertenden Grundstücke beschränkt sich das Verfahren auf wenige für die Wertermittlung signifikante Merkmale. Dies sind z. B. bei der mit ca. 21 Millionen Objekten größten Gruppe der Wohnimmobilien (Ein- und Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen) die Lage, die Grundstücksgröße, die Wohnfläche und das Baujahr, bei gewerblichen Objekten auch die Nutzfläche und die Erträge. Weitere individuelle Merkmale, wie z.B. der Ausstattungsstandard und der Erhaltungszustand können in einem Massenverfahren nicht berücksichtigt werden. Es wird also immer eine durchschnittliche Ausstattung und ein durchschnittlicher Erhaltungszustand unterstellt. Eine solche Typisierung ist unvermeidbar und nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zulässig.

Die Vergleichsdaten des Immobilienmarkts werden durch Auswertung der bei den Gutachterausschüssen geführten Kaufpreissammlung gewonnen. Die Kaufpreissammlung bildet das tatsächliche Marktgeschehen ab. Zur Auswertung großer Datenbestände wird vor allem die sog. multiple Regressionsanalyse eingesetzt, die die Unterschiede in den Kaufpreisen durch z.B. die Höhe des Bodenwerts, die Größe der Wohnfläche oder andere Einflussgrößen optimal erklären kann. Als Ergebnis erhält man Vergleichsfaktoren, in denen der Einfluss der wesentlichen wertbestimmenden Merkmale einzeln quantifiziert wird.

Die Ableitung der Vergleichsdaten aus den Kaufpreissammlungen gehört zu den Hauptaufgaben der Gutachterausschüsse. Vergleichsfaktoren werden regelmäßig neu ermittelt und in Grundstücksmarktberichten veröffentlicht.

#### **4. Beispielfall**

...(wird ausgeführt).

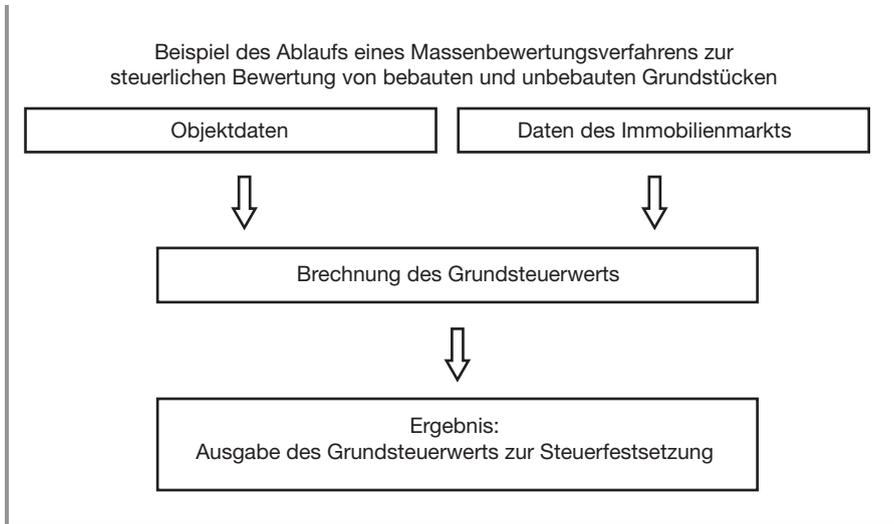
#### **5. Zukünftiger Verfahrensablauf**

Das künftige Bewertungsverfahren muss folgende Bestandteile enthalten:

- Schnittstelle zur Aufnahme der Objektdaten
- Schnittstelle zur Aufnahme der Daten des Immobilienmarktes
- Rechenprogramm zur Berechnung des Grundstückswerts.

Schematisch stellt sich dieser Ablauf wie folgt dar:

Abbildung 1: Ablauf eines Massenbewertungsverfahrens



Dieses Verfahren muss in der Lage sein, jährliche Aktualisierungen der Daten des Objekts und der Daten des Immobilienmarkts aufzunehmen und zurückliegende Stichtage zu berücksichtigen. Nach Auffassung der Arbeitsgruppe erfüllt das dargestellte Verfahren diese Anforderungen.

## 6. Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

Bisherige Reformvorschläge haben zum Teil auf die weitere Erhebung der Grundsteuer A für land- und forstwirtschaftliche Betriebe verzichtet, weil der Erhebungsaufwand in keinem Verhältnis zum Ertrag der Steuer stehe. Die Arbeitsgruppe hält die Ermittlung einer verkehrswertorientierten Bemessungsgrundlage für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke mit vertretbarem Aufwand für machbar. In der unter Punkt 2 genannten Kostenschätzung sind land- und forstwirtschaftliche Grundstücke bereits enthalten.

Anders als bisher sollte Besteuerungsgegenstand jedoch nicht der land- und forstwirtschaftliche Betrieb insgesamt sein, sondern nur die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke.

Entsprechend der Vorgehensweise bei der Grundsteuer B spricht sich die Arbeitsgruppe generell für die Eigentümerbesteuerung aus.

Die Vorteile sind:

- Die Nutzung des automatisierten Liegenschaftskatasters ist möglich.
- Eine Erklärung des Steuerpflichtigen ist überflüssig.
- Eine vollständige Erfassung von Flächen und Nutzungen ist gewährleistet.
- Der Fortschreibungsbedarf ist relativ gering.

Zum Bewertungsverfahren schlägt die Arbeitsgruppe Folgendes vor:

- Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen und Stüchländereien werden entsprechend dem Verfahren für unbebaute Grundstücke bewertet.
- Hinsichtlich der bebauten Flächen ist zu unterscheiden zwischen Resthöfen und Bauernhöfen.
- Die Resthöfe sind wie Grundstücke des individuellen Wohnungsbaus (Ein - bzw. Zweifamilienhaus) zu bewerten.
- Für die Bewertung von Bauernhöfen schlägt die Arbeitsgruppe die Anwendung vergleichender Verfahren vor. Wohnteile sind unter Zugrundelegung einer regional üblichen Grundstücksgröße wie Grundstücke des individuellen Wohnungsbaus zu bewerten. Darüber hinausgehende Grundstücksflächen sind mit dem Bodenrichtwert zu erfassen. Der Bestand an Wirtschaftsgebäuden ist mit Korrekturfaktoren zu berücksichtigen.

## **7. Datenlage**

Die grundlegenden Daten (Grundstücksdaten, Daten des Immobilienmarkts) sind zum großen Teil schon jetzt vorhanden und werden durch die Novellierung des Baugesetzbuchs durch das Erbschaftsteuerreformgesetz in den kommenden Jahren vollständig vorhanden sein.

Die Arbeitsgruppe geht davon aus, dass die für die Wertermittlung im Grundsteuerverfahren benötigten Daten in ausreichender Qualität und der erforderlichen Flächendeckung für ganz Deutschland im Jahre 2012 vorliegen werden. Diese Einschätzung ergibt sich aus Folgendem:

- Die erforderlichen Grundstücksdaten sind bereits heute flächendeckend vorhanden.

- Die erforderlichen Immobilienmarktdaten werden durch Auswertung von ca. einer Million Kaufverträgen pro Jahr in ausreichender Zahl vorliegen.
- Die Einführung von ALKIS als zukünftiges Katasterführungssystem wird nach aktueller Planung ebenfalls abgeschlossen sein.
- Automatisierte Bewertungsverfahren, z.B. AUTBEG in der Finanzverwaltung, werden einsatzbereit sein.

## **8. Künftige Organisation**

Die von der Arbeitsgruppe vorgeschlagene Methode der Wertermittlung lässt der Politik freie Hand in der Auswahl einer effizienten und umsetzbaren Organisationsstruktur. Die Arbeitsgruppe hatte hierfür keinen Untersuchungsauftrag und kann daher nur einige erste Hinweise auf die Bandbreite möglicher Organisationsformen für den Datenfluss von der Bemessungsgrundlage zur Grundsteuererhebung geben.

Sie schlägt vor, die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Vermessungs- und Katasterverwaltung anzusiedeln, da sie wegen ihres Fachwissens und der dort verwalteten Daten am besten hierfür geeignet ist. Wegen der erforderlichen Daten des Immobilienmarktes sind die Gutachterausschüsse organisatorisch einzubinden.

Der Datenfluss von der Wertermittlung zur Grundsteuererhebung könnte nach der Erstellung der Bemessungsgrundlage unverändert auf bestehenden Strukturen (förmliche Feststellung der Bemessungsgrundlage und Festsetzung des Grundsteuermessbescheids durch das Finanzamt, Grundsteuerfestsetzung durch die Gemeinde) aufsetzen.

Die Grundsteuerreform könnte jedoch auch dazu genutzt werden, das bisherige dreistufige, aufwendige und für Bürger schwer verständliche Verfahren zu vereinfachen. So könnten die Bemessungsgrundlage und die Steuerfestsetzung in einem Bescheid zusammengefasst und dadurch deutlich bürgerfreundlicher und kostengünstiger gestaltet werden. Die Grundsteuererhebung sollte wie bisher bei den damit seit Langem vertrauten Stellen der Kommunen bzw. in den Stadtstaaten bei den Finanzämtern verbleiben.

Alternative Organisationsformen bei Einführung des hier vorgeschlagenen Bewertungssystems müssen gesondert untersucht und politisch entschieden werden.

## **9. Belastungsverschiebungen**

Der Vorschlag der Arbeitsgruppe wird bezogen auf den Einzelfall zu Veränderungen der Steuerbelastung führen. Es werden sich sowohl höhere als auch geringere Steuern ergeben, die im Einzelfall durchaus beträchtlich sein können. Dies ist die zwangsläufige Folge der Beseitigung der bestehenden jahrzehntelangen Wertverzerrungen.

Die Belastungsverschiebungen können – bei den durch die Reform höher belasteten Steuerzahlern – in der Anfangsphase auch zu einer geringeren Akzeptanz der Steuer führen, weil die vom bisherigen System Begünstigten sich ihrer Privilegierung oft gar nicht bewusst waren. Dieses Problem ergibt sich jedoch bei jedem Reformvorschlag.

Die Arbeitsgruppe ist hierzu der Auffassung, dass gerade die von ihr vorgeschlagene marktorientierte Bemessungsgrundlage, die für den Bürger – wenn er sich mit anderen Steuerzahlern vergleicht – nachvollziehbar ist, auf Dauer zu einer Akzeptanz der Bemessungsgrundlage führen wird. Dies bestätigen auch die einschlägigen Erfahrungen in den Niederlanden.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung rät die Arbeitsgruppe davon ab, die eintretenden Belastungsverschiebungen auf der Ebene der Bemessungsgrundlage zu korrigieren. Korrekturen sollten, wenn dies politisch gewollt ist, erst auf einer der Bemessungsgrundlage nachgelagerten Verfahrensstufe vorgenommen werden.

## **10. Zusammenfassung/Ergebnis**

Die vorliegende Studie zeigt, dass eine am Verkehrswert orientierte Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer in Deutschland machbar ist und damit die überkommenen Einheitswerte abgelöst werden können.

Hierfür müssen die Daten der zu bewertenden Grundstücke in einem automatisierten Prozess mit den aus Verkaufsfällen abgeleiteten Daten des Immobilienmarkts verknüpft werden. Die erforderlichen Grundstücksdaten wie Grundstücksgröße, Lage, Wohnfläche etc. sind vorhanden und müssen einmalig in ein System eingepflegt werden. Die benötigten Daten des Immobilienmarkts sind aktuell noch nicht vollständig in allen Ländern verfügbar. Sie werden jedoch aufgrund der Novellierung des Baugesetzbuchs, das die Ableitung von Vergleichsdaten aus der Kaufpreissammlung ab 2009 für alle Länder zwingend vorschreibt, in wenigen Jahren flächendeckend zur Verfügung stehen. Auf dieser Basis können für alle Grundstücke in Deutschland

Grundsteuerwerte erstellt werden, die in einer realitätsgerechten Relation zu den Verkehrswerten stehen. Sie entsprechen damit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

Anders als bei bisherigen Reformvorschlägen können die Werte entsprechend der Entwicklung des Grundstücksmarkts automationsgestützt jährlich fortgeschrieben werden. Der Vorschlag macht damit eine spätere Anpassung an veränderte Grundstücksmarktverhältnisse durch eine erneute Hauptfeststellung entbehrlich, für die ansonsten wiederum der Gesetzgeber tätig werden müsste.

Die Kosten für die laufende Bewertung reduzieren sich nach Einschätzung der Arbeitsgruppe auf ca. sechs Euro pro Grundstück und Jahr. Demgegenüber betragen die derzeitigen durchschnittlichen Kosten der Einheitsbewertung je tatsächlich bearbeiteter wirtschaftlicher Einheit rund 128 Euro; dies bei einer jährlichen Aktualisierung von nur sieben Prozent aller Fälle.

## **A6 Thüringer Vorschlag für eine gebäudewertunabhängige Grundsteuer**

Fassung 9.9.2011

### **Beitrag zur notwendigen Reform der Grundsteuer**

Von *Erwin Tartler*, Erfurt<sup>1</sup>

Die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder hatten mit Beschluss vom 28.01.2010 einer länderübergreifenden Arbeitsgruppe unter Federführung von Nordrhein- Westfalen und unter Beteiligung des Bundesministeriums der Finanzen den Auftrag erteilt, alle Ansätze zur Reform der Grundsteuer zu bewerten und Vorschläge für das weitere Verfahren einzubringen.

Auf der Grundlage des Berichts der Arbeitsgruppe haben die Finanzministerinnen und Finanzminister am 27.01.2011 den Folgeauftrag erteilt, für drei Reformmodelle eine Verprobung durchzuführen. Dabei sollen die kommunalen Spitzenverbände eingebunden werden. Der Bundesfinanzminister wurde gebeten, das Statistische Bundesamt hinzuzuziehen.

Verprobt werden sollen ein Verkehrswertmodell, das von den Ländern Bremen, Berlin, Niedersachsen, Schleswig-Holstein und Sachsen<sup>2</sup> erarbeitet wurde, das wertunabhängige Modell der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen<sup>3</sup> sowie das gebäudewertunabhängige Kombinationsmodell,<sup>4</sup> das von Thüringen ausgearbeitet wurde.

Die folgenden Ausführungen stellen die rechtlichen und steuerpolitischen Überlegungen des Thüringer Vorschlags dar. Als Bemessungsgrundlage stellt das Thüringer Modell auf den Bodenrichtwert und die Gebäudefläche ab, als Verfahrensweg sieht es ein Steueranmeldungsverfahren auf der Basis einer vorausgefüllten Erklärung vor.

---

<sup>1</sup> Ministerialdirigent Erwin Tartler ist Leiter der Abteilung für Steuern, Steuerpolitik im Thüringer Finanzministerium.

<sup>2</sup> Machbarkeitsstudie, [www.finanzen.bremen.de](http://www.finanzen.bremen.de).

<sup>3</sup> Eckpunktepapier der Länder BW, BY und HE, [www.hessen.de](http://www.hessen.de).

<sup>4</sup> Thüringer Modell Grundsteuer, [www.thueringen.de/de/tfm](http://www.thueringen.de/de/tfm).

## 1. Einleitung

Das Thema „Reform der Grundsteuer“ wird seit Jahren diskutiert. Obwohl es an konkreten Reformvorschlägen nicht mangelte, konnte die für notwendig erachtete Reform noch nicht umgesetzt werden.

Dabei ist das Grundproblem unstrittig: Die Einheitswerte nach den Wertverhältnissen 1964 in den alten Ländern bzw. 1935 und der Ersatzbemessungsgrundlage in den neuen Ländern haben mittlerweile ihre Funktion als zeitgemäße Steuerbemessungsgrundlage eingebüßt. Auch zwanzig Jahre nach der Wiedervereinigung ist die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer zwischen West und Ost und auch in den neuen Ländern gespalten. Die Ermittlung der Einheitswerte fast ausschließlich nur noch für Zwecke der Grundsteuer ist zu aufwändig und streitanfällig. Die Einheitswerte haben ihre Querschnittsfunktion für andere Steuern, z.B. Vermögensteuer<sup>5</sup> und Erbschaftsteuer<sup>6</sup>, verloren.

Thüringen hat einen Reformvorschlag entwickelt, der auf einer wertorientierten Boden- und einer wertunabhängigen Gebäudekomponente aufbaut und als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer die Grundstücksfläche  $\times$  Bodenrichtwert mit den Gebäudeflächen  $\times$  nutzungsbezogenen Äquivalenzzerten verknüpft. Dabei werden die Gebäudeflächen nach Wohn- und Nichtwohnnutzung unterschieden.

Land und forstwirtschaftliche Nutzungsflächen sind von der Besteuerung ausgenommen.

Mit dem Modell einer gebäudewertunabhängigen Grundsteuer könnte ein Beispiel für Steuervereinfachung gesetzt und die kostengünstigste Variante für eine gerechte Anlastung der Grundsteuer gefunden werden.

## 2. Belastungsentscheidung bei der Grundsteuer

Die Grundsteuer ist eine Geldleistung, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Kommune darstellt, sondern allgemein der Deckung des Haushalts dient (Steuer nach § 3 Abgabenordnung). Den Gemeinden steht das Aufkommen der Grundsteuer zu; ihnen ist das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Grundsteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen (Art. 106 Abs. 6 Satz

---

<sup>5</sup> BVerfG v. 22.6.1995 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655.

<sup>6</sup> BVerfG v. 22.6.1995 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671

1 und 2 GG). Grundsteuer zahlen letztlich alle Nutzer von im Gemeindegebiet belegenen Grundstücken – ob als Eigentümer oder als Mieter – über die Umlage.

Die Kommunen stellen ihren Bürgern und den ansässigen Unternehmen die zur Nutzung der Grundstücke notwendige Infrastruktur zur Verfügung. Soweit die hieraus entstehenden Kosten individuell zuordenbar sind, werden sie von den Nutznießern auf der Basis des Verwaltungskostenrechts als Gebühren oder Beiträge erhoben (z.B. Erschließungsbeiträge, Straßenausbaubeiträge etc.). Überschießende Kosten und weitere gemeindliche Aufgaben (z.B. Brandschutz, Räumdienste, Kinderbetreuung, Schulen, Spielplätze, kulturelle Einrichtungen und Wirtschaftsförderung) werden durch die Kommunen auch über die Realsteuern finanziert, zu denen die Grundsteuer gehört.

In einer Machbarkeitsstudie<sup>7</sup> wurde der Verkehrswert der Grundstücke als Basis für die Bemessung der Grundsteuer vorgeschlagen. Eine Bemessungsgrundlage nach Grundstückswerten (Verkehrswerten) ist ein gewohnter und zulässiger Maßstab. Allerdings ist der Wert kein Maßstab, der spezifisch für Grundstücke steht; letztlich hat jeder körperliche Gegenstand einen Verkehrswert. Steuerarten wie die Kraftfahrzeug-, Branntwein- oder Tabaksteuer knüpfen nicht an den Verkehrswert als Bemessungsgrundlage an. Für die Erbschaftsteuer und die Vermögensteuer ist ein Ansatz für die Grundstücke nach Verkehrswerten wegen der Vergleichbarkeit mit anderen Vermögenswerten (z.B. Aktien, Bargeld) zwingend. Diese Voraussetzung gilt für die Grundsteuer nicht. Der Gesetzgeber hat Gestaltungsfreiheit für andere grundstücksbezogene Besteuerungsmaßstäbe und kann das Grundsteuerrecht fortentwickeln.

Der Ansatz von Verkehrswerten als Basis der Grundsteuer erfordert hohe Bürokratiekosten und periodische Neufestsetzungen. Gerade bei den Gebäuden mit ihren vielfältigen Bau und Ausstattungsstandards ist der Wert aufwändig festzustellen und streitanfällig. Will man die Grundsteuer nach Verkehrswerten bemessen, erscheinen pauschalisierte Verkehrswerte, die verkehrswertprägende Merkmale des Gebäudes wie Baumängel, Bauschäden und den Grad der Instandsetzung bzw. Sanierungsrückstände unberücksichtigt lassen, nicht folgerichtig. Individualisierte Gebäudewerte für jede wirtschaftliche Einheit zu ermitteln (und periodisch fortzuführen) ist bei einem Grundsteueraufkommen von durchschnittlich 300 €<sup>8</sup> je wirtschaftliche Einheit wirtschaftlich nicht ver-

---

<sup>7</sup> Siehe Fn. 1

<sup>8</sup> Gesamtgrundsteueraufkommen geteilt durch die Anzahl der wirtschaftlichen Einheiten.

tretbar und im letzten Jahrhundert trotz höherer Bedeutung (Erbschaftsteuer, Vermögensteuer) nur zweimal gelungen, 1935 und 1964.

In einer Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen vom Dezember 2010<sup>9</sup> zur Reform der Grundsteuer wird eine Besteuerung von Grundstückswerten als Summe von Boden- und Gebäudewerten, orientiert am Mietwert, empfohlen.

Der Mietwert hängt primär von der zu vermietenden Gesamtgebäudefläche ab, die die Kommune durch den Bebauungsplan beeinflusst. Zweitens wird der Mietwert durch die „Lage“ bestimmt, geprägt durch die öffentliche Infrastruktur. Drittens hängt der Mietwert von der Qualität der Gebäudeausstattung ab, die völlig unabhängig von der öffentlichen Hand ist. Der Wissenschaftliche Beirat fordert ein kostengünstiges Verwaltungsverfahren, ohne ein solches vorzuschlagen. So werden z.B. als Anlage zum Mietspiegel der Landeshauptstadt Erfurt<sup>10</sup> als Orientierungshilfe für eine Einordnung innerhalb der Mietspannen hinsichtlich der Kriterien „Wohnungsausstattung“ und „Lage“ 107 Merkmale benannt, die gegeneinander abzugleichen sind. Verschiedene Gebäudegruppen sind andererseits im Mietspiegel nicht erfasst. Ein am Mietwert orientiertes, kostengünstiges Verwaltungsverfahren ist nicht ersichtlich.

Hinsichtlich der Grundsteuer für land- und forstwirtschaftliche Betriebe wird vom Wissenschaftlichen Beirat kein Reformvorschlag gemacht.

In Frage käme auch, die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer nach den Regeln zum Erbschaftsteuerrecht zu finden (Verkehrswert; sog. Universalmodell) und diese Werte auch in Erb- und Schenkungsteuerfällen anzuwenden.

Die Anzahl der Grundstücke, für die eine Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer erforderlich wird, dürfte wegen der Änderungen durch das Erbschaftsteuerreformgesetz bei weniger als einem Prozent des Gesamtbestandes der wirtschaftlichen Einheiten liegen. Das höchst aufwändige Verkehrswertverfahren nach den Regeln des Erbschaftsteuerrechts ist daher für ein grundsteuerliches Massenverfahren (35 Millionen wirtschaftliche Einheiten) unwirtschaftlich und ungeeignet.

---

<sup>9</sup> Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF zur Reform der Grundsteuer, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

<sup>10</sup> Amtsblatt der Landeshauptstadt Erfurt vom 14.01.2011, [www.erfurt.de](http://www.erfurt.de).

Auch für andere Steuerarten (Ertragsteuer, Grunderwerbsteuer<sup>11</sup>) benötigt die steuerliche Praxis keinen periodisch festgestellten Einheitswert.

Wesentlich wirtschaftlicher, einfacher, sachgerechter und weniger streitanfällig ist es, die Grundsteuer nach flächenbezogenen Merkmalen der Grundstücke und der aufstehenden Gebäude zu erheben. Die Fläche des Grundstücks und des aufstehenden Gebäudes sind die wesentlichen Charakteristika eines Grundstücks und damit zulässiger Belastungsmaßstab für die Grundsteuer. Diese Flächenmerkmale sind daher Ausgangspunkt für den Thüringer Vorschlag zur Reform der Grundsteuer.

Entscheidender Belastungsgrund für die Grundsteuer sind die Kosten der Kommune für die vorgenannten Leistungen an Bürger und Unternehmen (Äquivalenzprinzip), sie fallen unabhängig vom konkreten Wert der errichteten Gebäude an. Die Bemessungsgrundlage dieser Steuer muss sich jedoch nicht allein am kommunalen Aufwand orientieren. Sachgerecht ist es, in die Bemessungsgrundlage einer bundeseinheitlichen Grundsteuer auch Infrastrukturleistungen anderer öffentlicher Hände mit einfließen zu lassen. Zum Beispiel prägen neben der kommunalen Infrastruktur die Anbindung an Bundes- oder Landstraßen, Bahn oder Flughafen den Bodenwert.

Bei einer Gebühr oder einem Beitrag müssen Leistung und Gegenleistung jeweils in einem konkreten Verhältnis zueinander stehen. Dagegen ist für die Grundsteuer das Äquivalenzprinzip das rechtspolitische Argument und Leitprinzip für die Ausgestaltung der Tatbestände dieser Steuer.

### **3. Kernpunkte einer vereinfachten Grundsteuer**

Die Grundsteuer ist weder ergänzende Ertragsteuer noch kommunaler Ersatz der Vermögensteuer. Sie wird von den Kommunen in Äquivalenz zu den Leistungen der öffentlichen Hände in Bezug auf die Immobilien erhoben.

#### **3.1. Neue Bemessungsgrundlage für die bisherige Grundsteuer B**

##### **3.1.1. Bodenwert**

Der Wert des Grund und Bodens wird wesentlich geprägt durch die Erschließungs- und Infrastrukturleistungen der öffentlichen Hände. Innerhalb eines

---

<sup>11</sup> BFH, Beschluss v. 27.05.2009 II R 64/08, DSfR 2009, 1578, BStBl. II 2009, 856.

Gemeindegebiets sind die Bodenrichtwerte regelmäßig dort am höchsten, wo sich die Infrastrukturleistungen ergänzen und konzentrieren, z.B. in den Geschäftszentren der Großstädte. Auch wenn in die Bestimmung des Bodenwerts weitere Faktoren einfließen, dominiert der Faktor umgebende Infrastruktur. Die „Lage“ des Grundstücks ist bestimmend für den Wert der Immobilie. In den von Thüringen verprobten Fällen betrug der Anteil des Bodenwerts durchschnittlich ca. 20 Prozent der Bemessungsgrundlage für bebaute Grundstücke und wies eine Bandbreite von 4 Prozent bis 40 Prozent auf. Nach dem Ergebnis der Expertenkommission Wohnungspolitik, Wohnungspolitik auf dem Prüfstand, Bonn 1994, Tz. 8205, machte der Gebäudeanteil je nach Belegenheit des Grundstücks 50 bis 85 Prozent des Gesamtwerts der Immobilie aus.

In Deutschland haben sich Regionen mit hohem Bodenpreisniveau und Regionen mit niedrigem Bodenpreisniveau herausgebildet. Auf der Basis des jeweiligen Preisniveaus differieren die Bodenrichtwerte einer Hebesatzberechtigten Gemeinde wiederum nach der Lage des Grundstücks. Innerhalb des Gemeindegebiets ergibt sich deshalb nicht das Problem einer gleichheitswidrigen Besteuerung. Die Gemeinde kann das allgemein niedrige bzw. hohe Bodenpreisniveau in ihrem Hebesatz berücksichtigen.

Der Ansatz eines undifferenzierten festen Wertes pro Quadratmeter Grundstücksfläche steht einer folgerichtigen und gleichheitsgerechten Umsetzung der getroffenen Belastungsentscheidung (Äquivalenz) und dem Gefühl des Steuerbürgers für eine gerechte Anlastung von Steuern entgegen; Beispiel: gleicher Wertansatz für ein Grundstück in der Stadtmitte mit Anschluss an alle Verkehrsmittel und für ein Grundstück, abgelegen am Stadtrand neben einer Müllkippe.

Ein Festwert würde die Einführung eines zonierten Satzungsrechtes erfordern, d.h. die Gemeinden müssten Zonen mit unterschiedlichen Hebesätzen bilden, die der Grundstückslage Rechnung tragen. Die Zonierung müsste sich folgerichtig an den Bodenrichtwertzonen ausrichten. Innerhalb der gebildeten Zone wären die Hebesätze für bebaute und unbebaute Grundstücke einheitlich.

Der Wertansatz des Grund und Bodens nach dem Bodenrichtwert erscheint deshalb als (Teil-) Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer folgerichtig und verfassungsgemäß.

### 3.1.2. Ansatz für Gebäude

Der Wert eines Gebäudes hängt von den Investitionsentscheidungen des Eigentümers ab. Er ist wesentlich durch die Ausstattung nach den subjektiven Ansprüchen des Eigentümers geprägt. Während die Erstellung des Rohbaus bei den verschiedenen Gebäudegruppen nahezu gleiche Kosten pro Quadratmeter verursacht, können die Kosten für den Ausbau des Gebäudes nach Ausstattungsgrad (einfach, gut, gehoben, aufwändig) erheblich differieren.

Die aufgewendeten Kosten für den Ausstattungsgrad sind kein Ausdruck der Leistungsfähigkeit des Eigentümers, auch nicht einer sog. „objektiven“ Leistungsfähigkeit des Gebäudes, sondern Ergebnis von Renditeüberlegungen. Je nach Marktlage ist es durchaus möglich, bei einem niedrigeren Ausstattungsgrad eine höhere Rendite zu erzielen als bei einer Luxusausstattung mit entsprechend höheren Investitionskosten.

Nach der Fertigstellung orientiert sich der Wert des Gebäudes daran, wie alt das Gebäude ist und ob es der Eigentümer durch Erhaltungsaufwendungen auf dem jeweiligen Stand der Technik gehalten und den Erfordernissen und Ansprüchen der Nutzer angepasst hat.

Ein bestimmender Einfluss der Gemeinde liegt hier nicht vor. Darüber hinaus ist die Inanspruchnahme der öffentlichen Infrastruktur vom Wert des Gebäudes unabhängig.

Andererseits stehen die Gebäudeflächen regelmäßig in einem direkt proportionalen Verhältnis zur tatsächlichen Inanspruchnahme der öffentlichen Infrastruktur durch die Nutzer des Grundstücks. Dies wird am Beispiel von drei gleich großen, nebeneinander liegenden Grundstücken deutlich, von denen eines unbebaut, das zweite mit 1.000 m<sup>2</sup> und das dritte mit 100.000 m<sup>2</sup> Nutzfläche bebaut ist.

Insoweit erscheint es folgerichtig, die Gebäudefläche als weitere (Teil-) Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer einzubeziehen.

Den Gebäudeflächen (m<sup>2</sup>-Bruttogrundfläche) werden gesetzte Äquivalenzwerte zugeordnet, unterschieden nach Wohn- und Nichtwohnnutzung.

Eine Differenzierung nach verschiedenen Nutzungsarten ist sehr schwierig zu begründen und zu bestimmen, da es z.B. bereits innerhalb des Einzelhandels (Zeitschriftenhändler - Juwelier) zu einer höchst unterschiedlichen Publikumsfrequenz kommt. Gleiche Beispiele lassen sich im Dienstleistungsbereich bilden. Bei geringem Publikumsverkehr kann andererseits der

Gütertransport die Infrastruktur belasten (Industrie, Handwerk, Reparaturwerkstätten). Der Äquivalenzwert soll daher nur zwischen Wohn- und Nichtwohnnutzung unterscheiden. Eine Differenzierung zwischen diesen beiden Nutzungsarten ist verfassungsrechtlich unproblematisch. Die soziale Dimension des Wohnens rechtfertigt eine Differenzierung, darüber hinaus mindert die Grundsteuer als Aufwandsposten die ebenfalls kommunale Gewerbesteuer. Eine weitere Differenzierung nach Nutzungsarten ist verfassungsrechtlich nicht geboten.

Nutzungsänderungen innerhalb der Nichtwohnnutzung (gewerbliche und sonstige Nutzung) sind irrelevant. Ein Wechsel zwischen Wohn- und Nichtwohnnutzung ist äußerst selten, somit gut administrierbar und wäre wie Änderungen der Gebäudefläche anzeigepflichtig.

### **3.1.3. Folgerichtigkeit**

Der Thüringer Reformvorschlag baut damit die Grundsteuer auf zwei Bemessungsgrundlagen auf, dem Bodenwert sowie der Gebäudefläche. Die Bemessungsgrundlage für den Grund und Boden hängt vom konkreten Verkehrswert, dem Bodenrichtwert, ab. Die 6 Bemessungsgrundlage für aufstehende Gebäude wird zwar aus Durchschnittswerten abgeleitet (s. Tz. 4.6.2), sie ist jedoch vom konkreten Wert des jeweiligen Gebäudes unabhängig.

Obwohl gemäß § 94 BGB ein Gebäude zivilrechtlich wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist, stellt diese Differenzierung keinen Verstoß gegen die Folgerichtigkeit eines gewählten Ansatzes zur Besteuerung dar. Die Differenzierung ist sachlich begründet (s. Tz. 3.1.2) und im Steuerrecht nicht ungewöhnlich, z.B. bei der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringernach § 7 EStG.

Die zweite große Realsteuer, die Gewerbesteuer, baute ebenfalls auf drei verschiedenen Bemessungsgrundlagen auf, dem Gewerbeertrag, dem Gewerbekapital und der Lohnsumme.

## **3.2. Wegfall der Grundsteuer A**

Unter dem Begriff der Grundsteuer werden im geltenden Recht zwei Steuerarten zusammengefasst:

Die Grundsteuer für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Grundsteuer A), die in erster Linie an die Ertragsfähigkeit des land- und forstwirtschaftlichen

Bodens anknüpft, und die Grundsteuer für bebaute und unbebaute Grundstücke (Grundsteuer B). Mit dem Ertragswert der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A) sind betriebliche Gebäude abgegolten. Auf die Grundsteuer A entfallen mit abnehmender Tendenz im Bundesdurchschnitt weniger als fünf % des gesamten Grundsteueraufkommens, ihre Ermittlung ist unverhältnismäßig aufwändig.

Es wird vorgeschlagen, die Grundsteuer A insgesamt entfallen zu lassen.

Die von der öffentlichen Hand geschaffene Infrastruktur ist für land- und forstwirtschaftliche Flächen im Gegensatz zu Flächen, die im Zusammenhang bebaut sind, von verschwindend geringer Bedeutung. Der reale Wert der land- und forstwirtschaftlichen Flächen bestimmt sich nach der Qualität des Bodens und dem daraus erzielbaren Ertrag. Insoweit ist es auf der Grundlage des Äquivalenzprinzips gerechtfertigt und folgerichtig, land- und forstwirtschaftliche Flächen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer einzubeziehen.

Die Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen kann anhand der Katasterdaten erfolgen.

### **3.3. Grundsteuer B für die land- und forstwirtschaftlich genutzten Gebäude**

Die abgegrenzte Hof- und Gebäudefläche, die Wohngebäude, Betriebswohnungen und Betriebsgebäude der Land- und Forstwirtschaft werden künftig wie auch andere bebaute Grundstücke der Grundsteuer unterworfen. Eine Unterscheidung in Grundsteuer A und Grundsteuer B ist künftig nicht mehr erforderlich, es findet eine verfassungsrechtlich gebotene Gleichbehandlung statt.

### **3.4. Unbillige Härten**

Ergibt sich aus der Verprobung (s. Tz. 10), dass einzelne Modellkomponenten zu unbilligen Härten führen, sind Nachjustierungen vorzunehmen. Diese könnten bei Bestandsimmobilien z.B. dadurch entstehen, dass in Einzelfällen bei Wohnnutzung übermäßig große Nebennutzflächen oder bei Nichtwohnnutzung nicht genutzte Gebäudeflächen bestehen, deren Rückbau aus wirtschaftlichen oder städtebaulichen Gründen jedoch nicht zumutbar ist. Solche Problemfälle könnten im jeweiligen Einzelfall antragsgebunden ent-

sprechend der Regelungen der §§ 33 und 34 Grundsteuergesetz gelöst werden.

## **4. Darstellung des Äquivalenzverfahrens**

### **4.1. Zweistufiges Verfahren**

Die Grundsteuer errechnet sich derzeit durch Multiplikation der Faktoren Einheitswert (der historische Verkehrswert von 1935 bzw. 1964)  $\times$  Steuermesszahl  $\times$  Hebesatz der Gemeinde. Da die Verkehrswerte erheblich angestiegen sind, ist eine entsprechende Absenkung der Steuermesszahl erforderlich; das Hebesatzsystem sollte unberührt bleiben.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird im Thüringer Vorschlag der Wertansatz für den Grund und Boden anteilig mit der Steuermesszahl 0,5 v.T. berücksichtigt. Die Äquivalenzwerte für Gebäudeflächen berücksichtigen dies bereits entsprechend. Dadurch erübrigt sich künftig das Messbetragsverfahren, so dass auf den ermittelten Wert direkt der Hebesatz angewendet werden kann. An dem dreistufigen Feststellungsverfahren soll nicht weiter festgehalten werden.

### **4.2. Übertragung der Verwaltung auf die Gemeinden**

Das Aufkommen der Grundsteuer steht der Gemeinde zu, in der das Grundstück liegt. Mit Ausnahme der Stadtstaaten ist die Verwaltung der Grundsteuer bisher zwischen den staatlichen Finanzämtern und den Gemeinden aufgeteilt. Durch das hier vorgeschlagene Verfahren soll die Option einer Verwaltung der Grundsteuer durch die Gemeinden geschaffen werden.

Mit einer Kommunalisierung der Grundsteuer wären viele Vorteile verbunden. Sie strafft Verwaltungsabläufe, bündelt Kompetenzen und bietet den Bürgerinnen und Bürgern einen zentralen Ansprechpartner für Grundsteuer und Kommunalabgaben.

Kommunen sind verfahrensbeteiligt (bauliche Genehmigungsverfahren, Bauanzeigen) und haben Zugriff auf die Bodenrichtwerte.

Die Möglichkeit der vollständigen Kommunalisierung soll jedoch jedem Land selbst überlassen werden. Einer bundesweiten Festlegung bedarf es insoweit nicht.

### **4.3 Verfahren**

Der Steuerschuldner hat die Grundsteuer mit Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Er erhält dazu einen vorausgefüllten Erklärungsvordruck und ist somit von Beginn an in das Besteuerungsverfahren eingebunden. Dabei sollen die der Katasterverwaltung digital vorliegenden Daten (Eigentümer-, Grundstücksdaten, Bodenrichtwerte) automatisiert der mit der Verwaltung der Grundsteuer beauftragten Behörde zur Verfügung gestellt werden. In den Erklärungsvordruck ist der Hebesatz der Kommune aufzunehmen. Der Steuerschuldner hat die Angaben zu überprüfen und zu ergänzen (Bruttogrundfläche, Anteil Wohnen/Nichtwohnen).

Er kann die Grundsteuer selbst ermitteln, bei der Gemeinde anmelden und ist verpflichtet, den ermittelten Betrag an die Gemeinde abzuführen.

Die Anmeldung ist eine Steueranmeldung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Kommune kann die Angaben der Steueranmeldung, insbesondere die Angaben zu den Gebäudeflächen, überprüfen (Verifikation). Bauunterlagen und Geoinformationssysteme wie ALKIS bieten hierzu die Möglichkeiten. Mit der Fortentwicklung der Geoinformationssysteme wächst die Chance, künftig die Überprüfung weitgehend automatisiert vorzunehmen. Die Gemeinde könnte die Überprüfung ggf. in Zusammenarbeit mit anderen Kommunen durch einen Dienstleister vornehmen lassen.

Die Festsetzung der Grundsteuer gilt solange fort, bis ihr aufgrund einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse und/oder Wertverhältnisse (Bodenrichtwerte) eine andere Grundsteuer-Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen ist.

Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse (Bruttogrundfläche, Nutzungsänderungen) sind durch die Steuerpflichtigen anzuzeigen.

Zyklische Änderungen der Bodenrichtwerte und Hebesatzänderungen werden von den Gemeinden umgesetzt.

### **4.4. Vereinfachtes Verfahren bei Wohnungs- und Teileigentum**

Bei Wohnungs- und Teileigentum könnten künftig Wohnungs- bzw. Teileigentümergeinschaften selbst Schuldner der Grundsteuer sein. Diese Gebilde sind nach § 10 Abs. 6 Wohnungseigentumsgesetz teilrechtsfähig und damit für die Grundsteuer auch steuerrechtsfähig. Die Grundsteuer wird für

die gesamte Wohnungs- bzw. Teileigentumsanlage ermittelt, festgesetzt und erhoben. Die Aufteilung auf die einzelnen Wohnungs- und Teileigentümer übernimmt der Verwalter zusammen mit der Verteilung der übrigen Gemeinkosten.

Hierdurch reduziert sich die Zahl der Grundstücke erheblich, weil bislang jede Eigentumswohnung ein eigenständiges Steuerobjekt ist, für das Grundsteuer festzusetzen und zu erheben ist.

#### **4.5. Akzeptanz und Nachvollziehbarkeit**

Die Grundsteuer nach dem vorgeschlagenen Modell ist in wenigen Schritten berechenbar, ihre Berechnungsgrundlage ist einfach und nicht streitanfällig. Durch das Verfahren einer flächenbezogenen Verknüpfung der Bodenrichtwerte mit nutzungsbezogenen Werten für Gebäudeflächen werden die bisher offensichtlichen Ungleichbehandlungen insbesondere in den neuen Ländern ausgeräumt und die Grundsteuer-Bemessungsgrundlagen transparent, nachvollziehbar und erstmalig vergleichbar.

Die Grundsteuereinnahmen der Kommunen sind stetig und sollen es auch in Zukunft bleiben. Das vorgeschlagene Modell schafft eine stabile Bemessungsgrundlage. Änderungen der Bebauung, Nutzung oder der Bodenrichtwerte werden nur in äußerst geringem Umfang auf das Steueraufkommen durchschlagen.

#### **4.6. Bemessungsgrundlagen**

##### **4.6.1. Unbebaute Grundstücke**

Als unbebaut gilt ein Grundstück, wenn das darauf errichtete Gebäude eine Gebäudegrundfläche von jeweils weniger als 20 m<sup>2</sup> (innerorts) bzw. weniger als 50 m<sup>2</sup> (außerorts, d.h. außerhalb des Bebauungszusammenhangs) hat.

Bei unbebauten Grundstücken ist neben der Grundstücksfläche der Bodenrichtwert die maßgebende Bezugsgröße. Die Bemessungsgrundlage für das unbebaute Grundstück ermittelt sich aus der Grundstücksfläche multipliziert mit dem zuletzt festgestellten Bodenrichtwert, der mit 0,5 v. T. (Messzahl) in die Berechnung eingeht.

#### 4.6.2. Bebaute Grundstücke

Bebaute Grundstücke sind Grundstücke auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der Grundstücke mit Gebäuden i. S. d. Tz. 4.6.1. Gebäude sind mit dem Boden fest verbundene, selbstständig nutzbare und überdeckte bauliche Anlagen, die von Menschen betreten werden können und geeignet oder bestimmt sind, dem Schutz von Menschen, Tieren oder Sachen zu dienen.

Bebaute Grundstücke werden in Wohngrundstücke und Nichtwohngrundstücke unterschieden. Gemischt genutzte Grundstücke werden anteilig berücksichtigt.

Der Wert bebauter Grundstücke ergibt sich aus dem Wert des Grund und Bodens (s. Tz. 4.6.1. Abs. 2 Satz 2) und der Summe der Gebäudewerte. Der Gebäudewert ermittelt sich aus der Bruttogrundfläche und dem Äquivalenzwert. Bruttogrundfläche<sup>12</sup> ist die Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks. Der Bruttogrundfläche wird ein gesetzter Wert (Äquivalenzwert) pro Quadratmeter zugeordnet. Dieser Wert wird durch Gesetz festgelegt und ist unabhängig von Alter, Ausstattung, Baumängeln usw. des Gebäudes.

Bei der Festlegung der Äquivalenzwerte werden folgende Aspekte berücksichtigt:

- Das Gesamtvolumen der Grundsteuer der Gemeinden soll gleich bleiben;
- ein Teil des Volumens wird durch die Bodenrichtwerte und der verbleibende Teil so zwischen Wohnen und Nichtwohnen ausgeschöpft, dass Wohnen und Nichtwohnen einen gleichen Anteil am Aufkommen der Grundsteuer wie im bisherigen System leisten; damit wird sichergestellt, dass nicht z.B. zulasten des Wohnens eine Entlastung des gewerblichen Teils erfolgt.

Die Äquivalenzwerte wurden im Rahmen einer Stichprobe als durchschnittliche Werte für die Nutzungsbereiche Wohnen und Nichtwohnen abgeleitet und errechneten sich in einem ersten Schritt mit 400 €/m<sup>2</sup> Bruttogrundfläche Wohnen und 800 €/m<sup>2</sup> Bruttogrundfläche Nichtwohnen. Diese Werte

---

<sup>12</sup> Bundesanzeiger vom 10.6.2006, Nr. 108a, WertR 2006, Anlage 6; Umrechnungsfaktor Wohnfläche(WF) in Bruttogrundfläche (BGF) für Wohnungseigentum in Mehrfamilienhäusern;  $BGF = 1,55 \times WF$ , siehe Anlage 24 BewG.

liegen innerhalb der Skala der Normalherstellungskosten 2000<sup>13</sup> für Wohn- und Nichtwohngebäude. Um zu verdeutlichen, dass im Thüringer Vorschlag nicht der konkrete Wert des Gebäudes Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist, wurden die errechneten Durchschnittswerte unmittelbar mit 0,5 v.T. (Messzahl) angesetzt.

Ausgehend von diesen Prämissen haben die Verprobungen für Thüringen folgende Äquivalenzwerte je Quadratmeter Bruttogrundfläche ergeben:

- 0,20 €/m<sup>2</sup> für Wohnnutzung,
- 0,40 €/m<sup>2</sup> für Nichtwohnnutzung.

Wird ein Gebäude teils zu Wohnzwecken, teils zu anderen Zwecken genutzt, ist die Gebäudefläche nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen aufzuteilen. Die Nutzungsanteile sind vom Grundstückseigentümer zu erklären.

Eine von der prägenden Gebäudeeigenschaft abweichende Nutzung (z.B. als häusliches Arbeitszimmer oder Hausmeisterwohnung) in untergeordnetem Umfang wird wie die Hauptnutzung behandelt.

### 4.6.3. Beispiele

#### **Einfamilienhausgrundstück**

Grundstücksfläche 500 m<sup>2</sup>, Bodenrichtwert 50 €/m<sup>2</sup>, Bruttogrundfläche 200 m<sup>2</sup>

Ermittlung des Bodenwerts	$500 \text{ m}^2 \times 50 \text{ €/m}^2 \times 0,5 \text{ v. T.} =$	12,50 €
Äquivalenzwert des Gebäudes (Wohnnutzung)	$200 \text{ m}^2 \times 0,20 \text{ €/m}^2 =$	40,00 €
Grundsteuer-Bemessungsgrundlage		<b>52,50 €</b>

<sup>13</sup> Bundesanzeiger vom 10.6.2006, Nr. 108a, WertR 2006, Anlage 7.

## Gemischt genutztes Grundstück

Grundstücksfläche 1.000 m<sup>2</sup>, Bodenrichtwert 100 €/m<sup>2</sup>,

Ermittlung des Bodenwerts	$1.000 \text{ m}^2 \times 100 \text{ €/m}^2 \times 0,5 \text{ v. T.}$ =	50,00 €
Ermittlung Äquivalenzwert (Wohnen)	$2.200 \text{ m}^2 \times 0,20 \text{ €/m}^2 =$	440,00 €
Ermittlung Äquivalenzwert (Nichtwohnen)	$800 \text{ m}^2 \times 0,40 \text{ €/m}^2 =$	320,00 €
Grundsteuer-Bemessungsgrundlage		810,00 €

### 4.6.4 Wirkung der Messzahl

Ausgehend von einer Aufkommensneutralität des Messbetragsvolumens und ohne Berücksichtigung der Hebesätze, sollte die Summe der bisherigen Messbeträge aller verprobten Grundstücke nach geltendem Recht der Summe der Messbeträge derselben Grundstücke – ermittelt nach dem Thüringer Modell – entsprechen.

Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer für bebaute Grundstücke ergibt sich aus der Summe von Bodenwertanteil und Gebäudewertanteil. Die Bodenwerte sind durch die festgestellten Bodenrichtwerte vorgegeben. Dagegen sind die Ansätze für die Gebäudeflächen zur Herstellung der Aufkommensneutralität zu errechnen. Das Gewicht des Bodenwertanteils gegenüber dem Gebäudewertanteil hängt von der Messzahl ab.

Diese wurde in der Stichprobe mit 0,5 v.T. gesetzt. Damit wurde ein durchschnittlicher Anteil der Bodenwerte von ca. 20 Prozent am gesamten Messbetragsvolumen erreicht (s. Tz. 3.1.1). Der Rest des Messbetragsvolumens entfällt auf die Summe aller Gebäudewerte.

Würde man die Messzahl nur mit 0,4 v.T. auf die Summe der Bodenwerte ansetzen, müsste der Ansatz für die Gebäudewerte – zur Herstellung der Aufkommensneutralität – entsprechend steigen. Umgekehrt verhielte es sich bei einer Erhöhung der Messzahl z.B. auf 0,6 v.T. Je nach Wahl einer Messzahl verschiebt sich das Verhältnis des Bodenwertanteils zum Gebäudewertanteil entsprechend.

Die gewählte Messzahl ist ein steuerpolitisches Instrument zur Gewichtung der Bodenwertkomponente im Verhältnis zur zweiten Komponente, den Gebäudeflächen. Die konkrete Grundsteuerlast hängt vom Hebesatz der Gemeinde ab.

## **5. Aufkommenswirkung**

### **5.1 Verprobungsergebnisse**

Als Basis für den Thüringer Reformvorschlag wurden in einer Stichprobe die Daten von wirtschaftlichen Einheiten verschiedener Grundstücksarten (Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke, Nichtwohngrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Geschäftsgrundstücke, Landwirtschaftliche Hofstellen) in eine Datenbank eingepflegt. Die Verprobung beruht auf einer Stichprobe und genügt statistischen Anforderungen an eine repräsentative Datenbasis nicht.

Die Ergebnisse der Stichprobe wurden nach dem Verhältnis der Grundsteuermessbeträge alt/neu ausgewertet. Die gewichteten Mittelwerte der Messbeträge für Wohngrundstücke und Nichtwohngrundstücke zeigten im Verhältnis zu den bisherigen eine durchaus akzeptable Toleranz auf. Bei der Betrachtung einzelner Fälle sind extreme Abweichungen (von ca. 43 Prozent bis 266 Prozent) festzustellen. Den hohen prozentualen Steigerungen stehen allerdings häufig sehr niedrige absolute Beträge gegenüber. Die Ausreißer sind nicht zu vermeiden und das unabhängig davon, welches Reformmodell der Grundsteuer zur Anwendung kommt.

Die Grundsteuerbelastung der Land- und Forstwirtschaft liegt nach dem Ergebnis der Stichprobe über der Belastung im bisherigen System. Allerdings unterscheidet sich die Struktur der Landwirtschaft in den neuen Ländern wesentlich von der landwirtschaftlichen Struktur in den alten Ländern.

Aus der Darstellung der Entwicklung des Thüringer Reformvorschlags ergeben sich die Stellschrauben für eine Nachjustierung aufgrund einer bundesweiten, repräsentativen Verprobung.

### **5.2. Aufkommensneutralität**

Mit dem in Tz. 3.1. dargestellten Verfahren könnte grundsätzlich auch ein (bundesweit) geändertes, also ein höheres oder niedrigeres Grundsteueraufkommen verfolgt und errechnet werden. Dem Beschluss der Finanzminister-

konferenz folgend wird mit diesem Vorschlag keine Erhöhung des Grundsteueraufkommens verfolgt. Er dient dazu, bestehende gleichheitswidrige Wertverzerrungen zwischen den verschiedenen Grundstücksarten und einzelnen Grundstücken zu korrigieren. Diese Korrektur wird jedoch in vielen Fällen bezogen auf die einzelne Gemeinde zu einer Veränderung der Gesamtbemessungsgrundlage führen. Die Gemeinden können diese Unterschiede durch die Anpassung ihres Hebesatzes ausgleichen. Der Schlüssel für die angestrebte Aufkommensneutralität liegt somit bei den Gemeinden.

### **5.3. Belastungsverschiebung**

Der Vorschlag wird bezogen auf den Einzelfall zu Veränderungen der Steuerbelastung führen. Es werden sich sowohl geringere als auch höhere Steuern ergeben, die im Einzelfall von den Betroffenen durchaus als belastend empfunden werden können. Dies ist die zwangsläufige Folge der Berücksichtigung der über die Jahrzehnte entstandenen und extrem unterschiedlichen Wertentwicklungen. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, aus denen sich ergibt, dass andere Grundsteuer-Reformmodelle zur Herstellung einer gleichheitsgerechten Besteuerung zu geringeren Belastungsverschiebungen führen würden.

Auf der Grundlage des Urteils des BFH vom 30.06.2010<sup>14</sup> könnte auch gesagt werden, dass ungerechtfertigte Belastungsvorteile von Grundeigentümern nicht fortgeführt werden. In den neuen Ländern, wo als weiteres Verfahren für Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser ohne Einheitswert ein Steueranmeldeverfahren zur Anwendung kommt, verzichteten einzelne Kommunen auch deshalb auf eine Erhöhung des Hebesatzes, um die bestehenden Ungerechtigkeiten in der Bemessungsgrundlage nicht zu potenzieren.

## **6. Administrationskosten**

Der Vorschlag eines gebäudewertunabhängigen Reformmodells verfolgt das Ziel, die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen grundsätzlich auf digital vorhandenen Daten der Behörden aufzubauen. Um dieses Modell umzusetzen, müssen die bei der Katasterverwaltung in verschiedenen Projekten digital vorhandenen Daten (Eigentümer-, Grundstücksdaten und Bodenrichtwerte) sowie die Hebesätze der Kommunen zusammengeführt werden. Die

---

<sup>14</sup> BFH, Urt. v. 30.06.2010, II R 60/08, BStBl II 2010, 897.

damit verbundenen Kosten hängen wesentlich von der gewählten Organisationsstruktur ab.

Zunächst ist eine Entscheidung zu treffen, wie und bei welcher Behörde (Landesrechenzentrum, Landesvermessungsamt) diese notwendigen Daten mit dem geringsten Aufwand zusammengeführt, nach Gemeinden strukturiert und kontinuierlich aktualisiert werden und wie ggf. für die Kommunen ein Mitteilungsverfahren organisiert werden kann.

Das Modell unterliegt aufgrund seiner im Wesentlichen wertunabhängigen Bemessungsgrundlagen einem sehr geringen Änderungsaufwand. Bodenrichtwerte werden in einem Zweijahresturnus überprüft und ermittelt<sup>15</sup>. Änderungen können generell von Amts wegen und automationsgestützt nur für Grundstücke der Richtwertzonen vorgenommen werden, für die sich tatsächlich eine Wertveränderung ergeben hat.

Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage haben darüber hinaus nur Änderungen der Grundstücksflächen, eine Neubebauung und Änderungen der Bruttogrundfläche bestehender Gebäude. Die Fläche von Grundstücken bleibt in den meisten Fällen unverändert, Zusammenlegungen und Teilungen treten im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Wohn oder Gewerbegebiete auf.

Dieses Modell stellt nicht auf den Wert der Gebäude ab, deshalb sind nur bauliche Maßnahmen relevant, durch die die Bruttogrundfläche verändert wird.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage ergibt sich ferner in den seltenen Fällen der Umnutzung von Wohnflächen in Nichtwohnflächen und umgekehrt.

Da im hier vorgeschlagenen Modell nur bereits vorhandene Datenbestände verknüpft werden müssen, liegen die Kosten seiner Einführung wesentlich – bei nur einem Bruchteil – unter den Kosten eines Verkehrswertmodells.

Im Gegensatz zum Verkehrswertmodell<sup>16</sup> entfällt beim Thüringer Modell<sup>17</sup> eine periodische Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen.

---

<sup>15</sup> § 196 ff. BauGB.

<sup>16</sup> BFH, Urt. v. 30.06.2010, II R 60/08, BStBl II 2010, 897.

<sup>17</sup> § 196 ff. BauGB.

## **7. Bodenstrukturelle und umweltpolitische Aspekte**

Die Grundsteuer eignet sich nicht als Hebel für die Umsetzung bodenstruktureller und umweltpolitischer Aspekte. Ungenutzte Baulandreserven und ein gezielter Flächenverbrauch sind durchaus Argumente von Gewicht. Sie lassen sich aber nicht über die Grundsteuer - mit einem durchschnittlichen Jahressteueraufkommen von 300 Euro je Grundstück - realisieren, da das Volumen etwaiger Spekulationserwartungen oder Kosten für Baumaßnahmen in keinem Verhältnis zur Steuerlast steht.

Tendenziell wirkt das Abstellen auf den Bodenrichtwert gegen das Horten baureifer Grundstücke. Die Festsetzung der Messzahl (s. Tz. 4.6.4.) kann struktur- bzw. umweltpolitische Zielvorstellungen berücksichtigen.

## **8. Grundsteuerbefreiungen**

Die Reform der Grundsteuer bietet die Gelegenheit, bestehende Ausnahmetatbestände auf den Prüfstand zu stellen.

## **9. Zeitliche Aspekte**

Die Grundstücksdaten (Eigentümer, Fläche), Bodenrichtwerte und Hebesätze der Gemeinden liegen seit 2010 bundesweit digital vor und können auf jedes Grundstück bezogen werden. Der Thüringer Vorschlag kann daher zeitnah umgesetzt werden. Es empfiehlt sich, vor der erstmaligen Anwendung der neuen Grundsteuer Bemessungsgrundlage eine „Vorlauf-Frist“ vorzusehen, in der die Kommunen Hebesatzanpassungen vornehmen können.

Falls Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben werden, ist vorläufig die bisherige Grundsteuer weiter zu zahlen.

## **10. Alternativen**

Das wertunabhängige Modell der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen entspricht bei dem Ansatz der Gebäudeflächen dem Thüringer Vorschlag. Die Ermittlung der Gebäudeflächen soll allerdings nicht durch Steueranmeldung des Grundstückseigentümers erfolgen, sondern durch (pauschalierende) Ableitung aus Katasterdaten. Im Gegensatz zum Thüringer Vorschlag soll der Ansatz für den Bodenwert nicht gemäß dem jeweiligen Bodenrichtwert erfolgen, sondern nach einem bundeseinheitlichen, festen Ansatz. Die Besteuerung der landwirtschaftlichen Hofstellen erfolgt im all-

gemeinen System, die Besteuerung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen mit differenzierten Werten je nach Nutzung. Durch Anwendung einer Steuermesszahl auf die Summe der Flächenwerte und des Wertes der Hofstelle soll die Belastung der Land- und Forstwirtschaft abgesenkt werden.

Dieser Vorschlag ist durch den Koalitionsvertrag von Grün/Rot in Baden-Württemberg<sup>18</sup> nicht mehr gedeckt.

Das Verkehrswertmodell der Länder Bremen, Berlin, Niedersachsen, Schleswig-Holstein und Sachsen führt das gegenwärtige Verfahren grundsätzlich fort. Die Verkehrswerte sollen – soweit möglich – aus den Kaufpreissammlungen der Gutachterausschüsse abgeleitet werden. Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke und Gebäude werden in das Verfahren nach Bodenricht- und Vergleichswerten mit einbezogen.<sup>19</sup>

Der Thüringer Vorschlag enthält und verbindet Elemente der beiden anderen Reformmodelle.

## **11. Ausblick**

Durch eine bundesweite Verprobung werden die Reformmodelle einem Praxistest unterzogen. Mit der Einbeziehung der kommunalen Spitzenverbände und des Statistischen Bundesamtes sollen repräsentative Basisdaten erreicht werden. Die Arbeitsgruppen haben die Verprobung weitgehend vorbereitet.

Neben der Praxistauglichkeit sollen die Aufkommenswirkungen und Belastungsverschiebungen der drei Modelle einer Verprobung unterzogen werden. Ferner sind die Bürokratiekosten (Kosten der Verwaltung und Kosten beim Bürger) nach dem Standardkostenmodell für jedes Modell zu ermitteln, getrennt nach den Kosten der Ersterfassung und periodischen Kosten. Ziel der Grundsteuerreform sollte es sein, eine einfache und gerechte Anlastung der Steuer auf die Grundstückseigentümer zu bewirken. M. E. muss ein Modell, das höhere Bürokratiekosten verursacht, auch einen entsprechenden Zusatznutzen nachweisen.

---

<sup>18</sup> [www.gruene-bw.de/fileadmin/gruenebw/dateien/Koalitionsvertrag-web.pdf](http://www.gruene-bw.de/fileadmin/gruenebw/dateien/Koalitionsvertrag-web.pdf)

<sup>19</sup> Darstellung des Verkehrswertmodells sowie des wertunabhängigen Modells *Becker* in *Betriebs Berater* 2011, 535 ff.

Auf der Basis der Verprobungsergebnisse wird eine politische Bewertung und Diskussion darüber erfolgen, wohin der Weg der Grundsteuerreform führt.

Durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.06.2010 (Az. II R 12/09) und das dazu anhängige Verfahren beim Bundesverfassungsgericht (Az.: 2 BvR 287/11) haben die Reformüberlegungen in zeitlicher Hinsicht erheblich an Brisanz gewonnen.



# **A7 Südländer-Modell: Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip**

**Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen**

August 2010

Gliederung:

1. Ausgangspunkt und Ziele
2. Belastungsentscheidung bei der Grundsteuer
3. Eckpunkte einer vereinfachten Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip
  - 3.1. Unbebaute Grundstücke
  - 3.2. Bebaute Grundstücke
    - 3.2.1. Grundstücksfläche bebauter Grundstücke
    - 3.2.2. Gebäudefläche
      - 3.2.2.1. Vereinfachtes Flächenermittlungsverfahren
      - 3.2.2.2. Optionaler Nachweis der tatsächlichen Brutto-Grundfläche
      - 3.2.2.3. Gebäude innerhalb von Bagatellgrenzen
      - 3.2.2.4. Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken
      - 3.2.2.5. Erklärungspflicht für besondere Gebäudearten
    - 3.3. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe
  4. Beispiele
  5. Verfahren
  6. Verfahrensvereinfachungen für Wohnungs- und Teileigentum
  7. Zuständigkeit
  8. Ergebnisse konkreter Beispielfälle
  9. Zeitliche Aspekte der Grundsteuerreform
  10. Weitere Punkte
    - 10.1. Zonierte Hebesätze
    - 10.2. Grundsteuerbefreiungen
    - 10.3. Bedeutung der Einheitswerte außerhalb der Grundsteuer
  11. Schlussbemerkungen

## **1. Ausgangspunkt und Ziele**

Das Thema „Reform der Grundsteuer“ wird seit mehr als 15 Jahren diskutiert. Obwohl es an konkreten Reformvorschlägen nicht mangelte, konnte aus unterschiedlichen Gründen die weithin als notwendig erachtete Reform noch nicht umgesetzt werden.

Dabei ist das Grundproblem unstreitig: Die Einheitswerte nach den Wertverhältnissen vom 1.1.1964 in den alten Ländern bzw. vom 1. Januar 1935 und der Ersatzbemessungsgrundlage in den neuen Ländern haben mittlerweile ihre Funktion als zeitgemäße Steuerbemessungsgrundlage eingebüßt. Auch 20 Jahre nach der Wiedervereinigung ist die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer nach wie vor zwischen West und Ost gespalten.

Während das Bundesverfassungsgericht den Ansatz der Einheitswerte für Zwecke der früheren Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer für nicht verfassungsgemäß ansah, gibt es für die Grundsteuer bislang keine höchstrichterliche Entscheidung, die zu einer Reform zwingen würde. Es ist ungewiss, ob eine solche in naher oder ferner Zukunft zu erwarten ist.

Jedoch sind die jüngsten Vorstöße der Länderfinanzminister für eine Grundsteuerreform mehr als nur ein „Vorausseilen“ auf mögliche verfassungsrechtliche Vorgaben. Die Einheitswerte – ursprünglich als Bemessungsgrundlage für mehrere Steuerarten geschaffen – erfüllen diese Funktion heute nahezu nur noch für die Grundsteuer. Der Aufwand für ihre im Einzelfall sehr detailgetreue Ermittlung im komplizierten Ertragswert- oder Sachwertverfahren steht außer Verhältnis zum Steueraufkommen. Die Erhebung der Grundsteuer im Massenverfahren für etwa 35 Millionen Grundstücke erfordert aber eine einfache und speziell auf diese Steuerart abgestimmte Bemessungsgrundlage.

Die Arbeitsgruppe „Grundsteuerreform“ der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen schlägt daher eine Neuregelung der Grundsteuer vor, die insbesondere folgenden Zielen gerecht wird:

– **Einfache Ermittlung**

Die Grundsteuer soll in wenigen Schritten und weitgehend vollautomatisiert berechenbar sein. Ihre Berechnungsgrundlagen sollen einfach und nicht streitanfällig sein.

– **Klare und folgerichtige Belastungsentscheidung**

Die Grundsteuer soll so ausgestaltet werden, dass sie ihrer Belastungsentscheidung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht gerecht wird. Deshalb soll die Grundsteuer als Bestandteil des kommunalen Steuer- und Abgabensystems konzipiert werden und keine „Grundvermögensteuer“ darstellen.

### – **Aufkommensstetigkeit**

Die Grundsteuereinnahmen der Kommunen sind stetig und sollen es auch in Zukunft bleiben. Dies setzt aber eine stabile Grundsteuerbemessungsgrundlage voraus. Die Arbeitsgruppe sieht deshalb Reformansätze kritisch, bei denen die Grundsteuer an volatile Berechnungsgrundlagen anknüpft. Schwankende Steuerbemessungsgrundlagen –ähnlich wie bei der Gewerbesteuer – sind für die Grundsteuer nicht akzeptabel.

### – **Akzeptanz und Nachvollziehbarkeit**

Die Bürgerinnen und Bürger sollen erkennen können, warum sie in welcher Höhe zur Grundsteuer herangezogen werden. Sie sollen die Besteuerungsgrundlagen im Grundsteuerbescheid verstehen und nachvollziehen können. Denn nur Transparenz schafft Vertrauen und Rechtssicherheit.

Die Arbeitsgruppe sieht mit ihrem Vorschlag die Zielvorgaben im Beschluss der Finanzministerkonferenz vom 5.5.2006 (Punkt 3 der TO „Reform der Grundsteuer“) als erfüllt an, die Grundsteuer auf eine zeitgemäße und dauerhafte Grundlage zu stellen und keine Mehrung oder Minderung des Aufkommens zu verfolgen.

## **2. Belastungsentscheidung bei der Grundsteuer**

Die Kommunen stellen ihren Bürgern und den ansässigen Unternehmen die zur Nutzung der Grundstücke notwendige Infrastruktur zur Verfügung. Soweit die hieraus entstehenden Kosten individuell zuordenbar sind, werden sie von den Nutznießern als Gebühren oder Beiträge erhoben (z.B. Erschließungsbeiträge, Straßenausbaubeiträge etc.). Überschießende Kosten und weitere gemeindliche Aufgaben (z.B. Brandschutz, Räumdienste, Kinderbetreuung, Schulen, Spielplätze, kulturelle Einrichtungen und Wirtschaftsförderung) werden durch die Kommunen auch über die Realsteuern finanziert, zu denen die Grundsteuer gehört.

Die Grundsteuer ist eine Geldleistung, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Kommune darstellt, sondern allgemein der Deckung des Haushalts dient (Steuer nach § 3 Abgabenordnung). Grundsteuer zahlen letztlich alle Nutzer von im Gemeindegebiet belegenen Grundstücken – ob als Eigentümer oder als Mieter über die Umlage.

Entscheidend für die Belastung mit Grundsteuer sind somit die Kosten der Kommune für die vorgenannten Leistungen an Bürger und Unternehmen (Äquivalenzprinzip). Dieses Prinzip hat das Bundesverfassungsgericht auch für die Gewerbesteuer bestätigt (Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04). Nach welchem Maßstab sollen die Nutzer der Grundstücke über die Grundsteuer an den nicht konkret zuordenbaren Kosten einfach und sachgerecht beteiligt werden?

Maßstab sind derzeit die Einheitswerte für den Grundbesitz und die daraus berechneten Grundsteuermessbeträge, die auf historischen Wertverhältnissen (1.1.1964 bzw. 1.1.1935) basieren. Eine Verteilung der Kosten anhand von Grundstückswerten, die mehr oder minder an die Verkehrswerte heranreichen, ist jedoch weder einfach noch sachgerecht. Denn gerade bei den Gebäuden mit ihren vielfältigen Bau- und Ausstattungsstandards ist der Wert die aufwändigste und streitanfälligste Bemessungsgrundlage. Die kommunalen Infrastrukturkosten fallen zudem unabhängig vom Wert der Grundstücke und der darauf errichteten Gebäude an.

Wesentlich einfacher, sachgerechter und weniger streitanfällig ist es dagegen, die Grundsteuer nach den physikalischen Flächenmerkmalen der Grundstücke und der aufstehenden Gebäude zu erheben. Diese Größen sind den Kommunen oder Katasterverwaltungen bekannt oder können aus den vorhandenen Daten leicht ermittelt werden. Die Flächenmerkmale geben regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur und für die hieraus entstehenden Kosten. Sie sind damit zulässiger und folgerichtiger Belastungsmaßstab für die Grundsteuer.

### **3. Eckpunkte einer vereinfachten Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip**

Zur Umsetzung dieser Belastungsentscheidung soll die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer künftig durch Multiplikation von Flächenbezugsgrößen und nutzungsartabhängigen Äquivalenzzahlen ermittelt werden. Auf diese Bemessungsgrundlage wenden die Kommunen ihre Grundsteuerhebesätze an.

Zwei Grundstücke mit gleicher Nutzungsart und identischen Flächenmerkmalen werden innerhalb der Kommune somit gleich hoch mit Grundsteuer belastet. Dies ist nach dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt, weil beide Grundstücke vergleichbare finanzielle Leistungen der Kommune verursa-

chen –und dies weitgehend unabhängig vom Wert des Grund und Bodens oder des aufstehenden Gebäudes.

Es gelten folgende Äquivalenzzahlen je Quadratmeter:

20 Cent für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen,

40 Cent für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen,

2 Cent für die Grundstücksfläche.

Die unterschiedlichen Äquivalenzzahlen für die Gebäudeflächen berücksichtigen, dass Wohnnutzung und Nichtwohnnutzung in den Kommunen in der Regel unterschiedlich hohe Kosten verursachen und unter wohnungspolitischen Aspekten eine niedrigere Äquivalenzzahl für Wohnzwecke wünschenswert ist.

### **3.1. Unbebaute Grundstücke**

Bei unbebauten Grundstücken ist die Grundstücksfläche die maßgebende Bezugsgröße. Diese wird mit der Äquivalenzzahl für die Grundstücksfläche in Höhe von 2 Cent je Quadratmeter multipliziert.

Als unbebaut gilt ein Grundstück, wenn die darauf errichteten Gebäude eine Gebäudegrundfläche von jeweils weniger als 20 Quadratmetern (innerorts, d.h. im Zusammenhang bebaute Ortsteile gem. § 34 BauGB) bzw. von weniger als 50 Quadratmetern (außerorts, d.h. außerhalb des Bebauungszusammenhangs) haben.

### **3.2. Bebaute Grundstücke**

Für Zwecke der Grundsteuer wird künftig zwischen drei Fallgruppen bebauter Grundstücke unterschieden:

- zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke (Wohngrundstücke)
- nicht zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke (Nicht-Wohngrundstücke)
- teils zu Wohn-, teils zu Nicht-Wohnzwecken genutzte Grundstücke (gemischt genutzte Grundstücke)

Eine von der prägenden Gebäudeeigenschaft abweichende Nutzung (z.B. als häusliches Arbeitszimmer oder Hausmeisterwohnung) in untergeordnetem Umfang wird wie die Hauptnutzung behandelt.

Die Grundsteuerbemessungsgrundlage wird durch Multiplikation der jeweiligen Äquivalenzzahlen mit der Grundstücksfläche und der Gebäudefläche und Addition der Teilergebnisse ermittelt.

### **3.2.1. Grundstücksfläche bebauter Grundstücke**

Wie bei unbebauten Grundstücken wird die Grundstücksfläche mit der Äquivalenzzahl von 2 Cent je Quadratmeter multipliziert.

### **3.2.2. Gebäudefläche**

Hinsichtlich aufstehender Gebäude ist die Brutto-Grundfläche die maßgebliche Bezugsgröße für die Ermittlung der Grundsteuer. Gebäude sind mit dem Boden fest verbundene, selbständig nutzbare und überdeckte bauliche Anlagen, die von Menschen betreten werden können und geeignet oder bestimmt sind, dem Schutz von Menschen, Tieren oder Sachen zu dienen. Brutto-Grundfläche ist die Summe aus den Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2:2005-02, Tabelle 1, Nr. 1 bis Nr. 9, und aus deren konstruktiven Umschließungen (vgl. Anlage 24 zu § 190 Abs. 1 Sätze 4 und 5 BewG).

Die Flächenermittlung anhand dieser Definition liefert sehr genaue Ergebnisse, hat aber für eine einfache und vollautomatisierte Berechnung der Grundsteuer Nachteile. Aus Vereinfachungsgründen soll daher die maßgebliche Brutto-Grundfläche in einem speziell für die Grundsteuer entwickelten Verfahren ermittelt werden.

#### **3.2.2.1. Vereinfachtes Flächenermittlungsverfahren**

Im vereinfachten Flächenermittlungsverfahren wird die Gebäudegrundfläche (= bebauter Teil der Grundstücksfläche) mit der Anzahl der Geschosse multipliziert.

Die Gebäudegrundfläche ist anhand der Vermessungskordinaten (Gebäudeeckpunkte) im Amtlichen Liegenschaftskatasterinformationssystem (ALKIS) programmgestützt ermittelbar.

Auch die Anzahl der oberirdischen Geschosse ist als Attributart im ALKIS-Grunddatenbestand vorgesehen, wird derzeit aber nur in sehr begrenztem Umfang tatsächlich ausgewiesen. Insoweit wird eine für Zwecke der Grundsteuer nutzbare Datenbasis voraussichtlich erst in einigen Jahren zur Verfügung stehen.

Die Anzahl der Geschosse lässt sich jedoch anhand der Gebäudehöhe typisieren, die bereits in der ersten Ausbaustufe von ALKIS verfügbar ist.

Es wird folgende Abstufung vorgeschlagen:

Gebäudehöhe	Anzahl Geschosse (= „Höhenzahl“)
bis einschließlich 5 Meter	1
über 5 Meter bis einschließlich 10 Meter	2
über 10 Meter bis einschließlich 15 Meter	3
über 15 Meter bis einschließlich 19 Meter	4
über 19 Meter bis einschließlich 22 Meter	5
zzgl. je angefangene 3 Meter, die 22 Meter übersteigen	1

Die Gebäudehöhe wird vom tiefsten Schnittpunkt zwischen Gebäude und Erdoberfläche (bei Hanglage talseitig) bis zum Höhenpunkt des Gebäudes gemessen.

Mit dieser Abstufung bleibt in der Regel ein Geschoss des Gebäudes bei der Berechnung der Gebäudefläche außer Ansatz. Hierdurch werden etwaige Besonderheiten mit Einfluss auf die Brutto-Grundfläche, wie z.B. nicht voll nutzbare Dachgeschosse oder eingerückte Geschosse (sog. Staffelgeschosse), pauschal berücksichtigt.

### **Beispiel:**

Unterkellertes Einfamilienhaus mit Erd- und Dachgeschoss, Gebäudehöhe 8,50 Meter.

Von drei tatsächlich vorhandenen Geschossen (Keller-, Erd- und Dachgeschoss) werden zwei Geschosse über die Höhenzahl 2 berücksichtigt.

Wenn ALKIS die Attributart „Anzahl der oberirdischen Geschosse“ in einigen Jahren flächendeckend und für alle Gebäude ausweist, ist zu prüfen, ob die Berechnung der Gebäudefläche auf die tatsächliche Geschosshöhe umgestellt oder das typisierte „Höhenzahl-Verfahren“ aus Vereinfachungsgründen beibehalten werden sollte.

### **3.2.2.2. Optionaler Nachweis der tatsächlichen Brutto-Grundfläche**

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, statt der im vereinfachten Verfahren ermittelten Gebäudefläche eine niedrigere Brutto-Grundfläche des Gebäudes gemäß der Definition in Anlage 24 zu § 190 Abs. 1 Sätze 4 und 5 Bewertungsgesetz nachzuweisen.

### **3.2.2.3. Gebäude innerhalb von Bagatellgrenzen**

Aus Gründen der Verfahrensvereinfachung bleiben bei mit mehreren Gebäuden bebauten Grundstücken solche Gebäude bei der Ermittlung der Gebäudefläche außen vor, welche die auch für unbebaute Grundstücke maßgebenden Bagatellgrundflächen nicht überschreiten (vgl. 3.1.).

### **3.2.2.4. Aufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken**

Wird ein Gebäude teils zu Wohnzwecken, teils zu anderen Zwecken genutzt, ist die im vereinfachten Verfahren ermittelte Gebäudefläche nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen aufzuteilen. Die Nutzungsanteile sind vom Grundstückseigentümer zu erklären, soweit sie sich nicht bereits aus anderen Unterlagen eindeutig ergeben.

### **3.2.2.5. Erklärungspflicht für besondere Gebäudearten**

Bei bestimmten Gebäudetypen, wie z.B. Fabrik-, Montage- oder Lagerhallen, Einkaufszentren etc., würde die Anwendung einer typisierten Höhenzahl zu unzutreffenden Ergebnissen führen. In diesen Fällen hat der Grundstückseigentümer die tatsächliche Brutto-Grundfläche in einer Erklärung anzugeben.

### 3.3. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Die heutige für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft geltende Grundsteuer A wird nicht fortgeführt, sondern folgerichtig in das neue System integriert.

Für Wohngebäude, Betriebswohnungen und Betriebsgebäude der Land- und Forstwirte gelten dieselben Regelungen wie für nicht im Zusammenhang mit Betrieben der Land- und Forstwirtschaft stehende Wohn- und Nicht-Wohn-Grundstücke. Als Grund und Boden wird die abgegrenzte Hof- und Gebäudedefläche des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs berücksichtigt. Gebäudedeflächen bis zu einer Größe von jeweils 20 Quadratmetern innerorts und 50 Quadratmetern außerorts bleiben unberücksichtigt.

Land- und forstwirtschaftliche Nutzungsflächen sollen in Zukunft nicht mehr der Grundsteuer unterliegen. Die Abgrenzung der unbebauten Grundstücke von land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen richtet sich nach den bisherigen Kriterien.

Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft können die Kommunen auch künftig spezielle Hebesätze festlegen.

### 4. Beispiele

**a) Unbebautes Grundstück** mit einer Grundstücksfläche von 500 Quadratmeter, Hebesatz 350 Prozent

Berechnung der Grundsteuer:

$$\begin{aligned} 500 \text{ m}^2 * 2 \text{ Cent} / 100 &= 10 \text{ Euro Ansatz Grundstücksfläche} \\ * 350 \text{ Prozent Hebesatz} & \\ = 35 \text{ Euro Grundsteuer} & \end{aligned}$$

**b) Einfamilienhaus** mit Keller, einem Vollgeschoss und ausgebautem Dachgeschoss, Gebäudehöhe 8 m, Grundstücksfläche 700 m<sup>2</sup>, Gebäudegrundfläche 100 m<sup>2</sup>, Hebesatz 350 Prozent

Berechnung der Grundsteuer:

Grundstücksfläche:

$$700 \text{ m}^2 * 2 \text{ Cent} / 100 = 14 \text{ Euro Ansatz Grundstücksfläche}$$

Gebäudefläche:

$100 \text{ m}^2 * \text{Höhenzahl } 2 * 20 \text{ Cent} / 100 = 40 \text{ Euro Ansatz Gebäudefläche}$   
Ansatz Grundstücks- und Gebäudefläche (14 + 40) 54 Euro  
\* 350 Prozent Hebesatz  
= *189 Euro Grundsteuer*

**c) Einkaufszentrum**, Grundstücksfläche 1.500 m<sup>2</sup>, Brutto-Grundfläche 2.000 m<sup>2</sup>, Hebesatz 350 Prozent

Berechnung der Grundsteuer:

Grundstücksfläche:

$1.500 \text{ m}^2 * 2 \text{ Cent} / 100 = 30 \text{ Euro Ansatz Grundstücksfläche}$

Gebäudefläche:

$2.000 \text{ m}^2 * 40 \text{ Cent} / 100 = 800 \text{ Euro Ansatz Gebäudefläche}$

Ansatz Grundstücks- und Gebäudefläche (30 + 800) = 830 Euro  
\* 350 Prozent Hebesatz  
= *2.905 Euro Grundsteuer*

**d) Büro- und Wohngebäude**, Grundstücksfläche 1.000 m<sup>2</sup>, Gebäudegrundfläche 500 m<sup>2</sup>, Gebäudehöhe 20 m, Nutzung nachweislich zu 70 Prozent für Wohnzwecke und 30 Prozent für gewerbliche Zwecke, Hebesatz 350 Prozent

Berechnung der Grundsteuer:

Grundstücksfläche:

$1.000 \text{ m}^2 * 2 \text{ Cent} / 100 = 20 \text{ Euro Ansatz Grundstücksfläche}$

Gebäudefläche:

$500 \text{ m}^2 \times \text{Höhenzahl } 5 = 2.500 \text{ m}^2 \text{ Gebäudefläche}$   
davon: 70 Prozent Wohnzwecke =  $1.750 \text{ m}^2 \times 20 \text{ Cent} = 350 \text{ Euro}$

30 Prozent Gewerbe =  $750 \text{ m}^2 \times 40 \text{ Cent} = 300 \text{ Euro}$

Ansatz Grundstücks- und Gebäudefläche (20 + 350 + 300) = 670 Euro  
\* 350 Prozent Hebesatz  
= *2.345 Euro Grundsteuer*

## **5. Verfahren**

Die vereinfachte Ermittlung der Gebäudefläche von Wohngebäuden ermöglicht es, die Grundsteuer für bis zu 90 Prozent der Grundstücke des Grundvermögens in einem vollautomatisierten Verfahren festzusetzen. Bezüglich der hierfür erforderlichen Daten kann auf das Amtliche Liegenschaftskatasterinformationssystem (ALKIS) zurückgegriffen werden, das voraussichtlich bis Ende 2012 bundesweit eingeführt sein wird. Die Grundstücksfläche ist darin gespeichert, die Gebäudegrundfläche ist anhand der Vermessungskordinaten (Gebäudeeckpunkte) programmgestützt ermittelbar. Auch die Bestimmung der Gebäudehöhe und die Abgrenzung zwischen Wohnnutzung und Nicht-Wohnnutzung von Gebäuden sind über ALKIS möglich.

Lediglich bei besonderen Gebäudearten (vgl. 3.2.2.5.) und ggf. bei gemischt genutzten Gebäuden (vgl. 3.2.2.4.) ist ergänzend eine Erklärung des Grundstückseigentümers erforderlich. Dies dürfte etwa zehn Prozent der Grundstücke betreffen.

## **6. Verfahrensvereinfachungen für Wohnungs- und Teileigentum**

Im Rahmen der Reform soll bei Wohnungs- und Teileigentum die Schuldnerschaft für die Grundsteuer geändert werden. Künftig sollen Wohnungs- bzw. Teileigentümergeinschaften selbst Schuldner der Grundsteuer sein. Dadurch tritt eine zusätzliche Vereinfachung ein. Diese Gebilde sind nach § 10 Abs. 6 Wohnungseigentumsgesetz teilrechtsfähig und damit für die Grundsteuer auch steuerrechtsfähig. Die Grundsteuer wird für die gesamte Wohnungs- bzw. Teileigentumsanlage ermittelt, festgesetzt und erhoben. Die Aufteilung auf die einzelnen Wohnungs- und Teileigentümer übernimmt der Verwalter zusammen mit der Verteilung der übrigen Gemeinkosten.

Hierdurch reduziert sich die Zahl der Grundstücke erheblich, weil heute jede Eigentumswohnung ein eigenständiges Steuerobjekt ist, für das Grundsteuer festzusetzen und zu erheben ist.

## **7. Zuständigkeit**

Das Modell führt zu einer durchgreifenden Vereinfachung der Ermittlung der Grundsteuer, insbesondere bei der Vielzahl der Wohngrundstücke. Dies ermöglicht es, dass künftig die Kommunen die Grundsteuer vollständig in eigener Hand und ohne „Vorschaltung“ der Finanzämter verwalten können.

Mit einer vollständigen Kommunalisierung der Grundsteuer sind viele Vorteile verbunden. Sie strafft Verwaltungsabläufe, bündelt Kompetenzen und bietet den Bürgerinnen und Bürgern einen zentralen Ansprechpartner für Grundsteuer und Kommunalabgaben.

Die Möglichkeit der vollständigen Kommunalisierung soll jedoch jedem Land selbst überlassen werden. Einer bundesweiten Festlegung bedarf es insoweit nicht.

## **8. Ergebnisse konkreter Beispielfälle**

Die Veränderungen der Grundsteuerhöhe im Einzelfall (bei unveränderten Hebesätzen) durch das Äquivalenzmodell wurden anhand von insgesamt 715 Grundstücken ermittelt. Ein Wirkungsvergleich anhand von 715 der insgesamt rund 35 Millionen wirtschaftlichen Einheiten liefert jedoch keine hinreichend repräsentativen Ergebnisse hinsichtlich der Veränderungen der Grundsteuerbemessungsgrundlage insgesamt. Die Falluntersuchung verfolgte vielmehr das Ziel, die im Modell getroffenen Ansätze bei den Äquivalenzzahlen für die Grundstücks- und Gebäudeflächen der Höhe nach grob festzustellen und erste Tendenzen der damit verbundenen Veränderungen zu erkennen.

Eine Anpassung der Äquivalenzzahlen anhand der Ergebnisse einer nach Umfang und Fallauswahl repräsentativen Stichprobe bleibt vorbehalten. Dies gilt insbesondere für die Ansätze bei der Land- und Forstwirtschaft.

Von den Beispielfällen sind

286 Fälle unbebaute Grundstücke,

75 Fälle Einfamilienhäuser,

65 Fälle Wohnungseigentum,

57 Fälle Zweifamilienhäuser,

60 Fälle Mietwohngrundstücke,

40 Fälle gemischt genutzte Grundstücke,

46 Fälle Geschäftsgrundstücke,

86 Fälle land- und forstwirtschaftliche Betriebe.

Zusammenfassend ergibt sich Folgendes:

Grundstücksart	Grundsteuermessbeträge			Verhältnis				Verlierer	Gewinner
	bisher	neu	Differenz	neu/alt	von	bis	Mitte		
	in Euro			in Prozent					
unbebaute Grundstücke (alte Länder)	1.387	832	-555	60	19	583	112	16	24
unbebaute Grundstücke (neue Länder)	2.031	12.344	+10.313	608	118	3.379	646	244	0
Einfamilienhäuser	4.985	3.656	-1.329	73	33	477	102	20	54
Wohnungseigentum	2.562	1.449	-1.114	57	14	243	67	8	57
Zweifamilienhäuser	5.448	4.061	-1.387	75	30	254	85	11	46
Mietwohngrundstücke	8.668	6.381	-2.287	74	1	231	89	17	41

Grundstücksart	Grundsteuermessbeträge			Verhältnis				Verlierer	Gewinner
	bisher	neu	Differenz	neu/alt	von	bis	Mitte		
	in Euro			in Prozent					
gemischt genutzte Grundstücke	11.089	8.077	-3.012	73	1	193	95	15	24
Gesellschaftsgrundstücke	121.124	110.502	-10.622	91	13	311	116	29	17
Land- und Forstwirtschaft	36.640	105.128	+68.488	287	11	2.995	244	52	33

Bei einzelnen Grundstücksgruppen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

#### **a) Unbebaute Grundstücke**

Bei den unbebauten Grundstücken sind die Veränderungsrelationen im Vergleich zwischen den alten und neuen Ländern sehr unterschiedlich, weshalb hier jeweils ein separater Ausweis erfolgt. Dies liegt an der bereits im geltenden Recht zwischen alten und neuen Ländern stark abweichenden Grundsteuerbemessungsgrundlage (alte Länder: Bodenwerte zum 1.1.1964; neue Länder: Wertansatz 1.1.1935 umgerechnet < 1 Euro).

#### **b) Land- und forstwirtschaftliche Betriebe**

Die Beispielfälle zeigen, dass die Grundsteuerbemessungsgrundlage für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gegenüber der heutigen Grundsteuer A stark zunimmt. Dies dürfte daran liegen, dass der Wegfall der Grundsteuer auf die hinzugepachteten Flächen nicht in den Berechnungen dargestellt wird. Die Ergebnisse zeigen nur die Veränderungen bei den Wohn- und Betriebsgebäuden, den Hofflächen und den übrigen land- und forstwirtschaftlichen Eigentumsflächen auf.

Deshalb wurde in fünf Fällen separat untersucht, wie sich der Wegfall der Grundsteuer A für die Pachtflächen auswirkt. Hierbei zeigte sich, dass sich das Verhältnis der Bemessungsgrundlage neu/alt von 290 Prozent (ohne Berücksichtigung der Pachtflächen) auf 106 Prozent (mit Berücksichtigung der Pachtflächen) reduziert, wenn man den Wegfall der Grundsteuer für die gepachteten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsflächen mit einbezieht. Die Belastung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wäre dann gegenüber dem Status quo in etwa gleich, vorausgesetzt, die Grundsteuerentlastungen bei den Pachtflächen werden über niedrigere Pachtpreise weitergereicht.

### **9. Zeitliche Aspekte der Grundsteuerreform**

Es empfiehlt sich, zwischen dem Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung (z.B. zum 1.1.2013) und dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Grundsteuerbemessungsgrundlage eine „Vorlauf-Frist“ von zwei bis drei Jahren vorzusehen. In dieser Zeit können die Kommunen mögliche Hebesatzanpassungen infolge der veränderten Grundsteuerbemessungsgrundlage vornehmen. Den Kommunen sollte man die Möglichkeit eröffnen, die Grundsteuer in einer befristeten Übergangszeit nach den bisherigen Grund-

steuermessbeträgen zu erheben, solange die neuen Grundlagen noch nicht vorliegen.

## **10. Weitere Punkte**

### **10.1. Zonierte Hebesätze**

Im Zusammenhang mit den Veränderungen bei der Grundsteuerbemessungsgrundlage sollte auch geprüft werden, ob den Kommunen das Recht eingeräumt werden sollte, innerhalb des Gemeindegebietes zonierte Hebesätze einzuführen, um städtebauliche Maßnahmen nach § 165 ff. BauGB zu fördern. Hierfür müssten per Gesetz nähere Bestimmungen getroffen werden.

### **10.2. Grundsteuerbefreiungen**

Die Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip bietet auch die Gelegenheit, bestehende Ausnahmetatbestände bei der Grundsteuer auf den Prüfstand zu stellen. Dies gilt insbesondere für den Grundsteuererlass nach § 33 Grundsteuergesetz, denn Anknüpfungspunkt für die Grundsteuer ist künftig nicht mehr der erzielbare Rohertrag des Grundstücks, sondern allein das Vorhandensein von Grundstücks- und Gebäudeflächen, das zum Vorhalten kommunaler Infrastruktur führt.

### **10.3. Bedeutung der Einheitswerte außerhalb der Grundsteuer**

Die Einheitswerte haben neben ihrer Bedeutung für die Grundsteuer weitere steuerliche und außersteuerliche „Nebenfunktionen“ (z.B. für die gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG, Bemessung der Gerichtsgebühren bei Zwangsversteigerungen). Bei Umsetzung des Äquivalenzmodells wären ggf. Anpassungen vorzunehmen bzw. Ersatzgrößen für die entfallenden Einheitswerte zu entwickeln.

## **11. Schlussbemerkungen**

Die Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen sieht bei der Grundsteuer erhebliches Vereinfachungspotenzial, das bei einer Reform der Grundsteuer genutzt werden sollte. Die flächendeckende Einführung von ALKIS bis Ende 2012 schafft erstmals die Möglichkeit, die Grundsteuer weitgehend vollautomatisiert und einfach zu erheben.

Die Arbeitsgruppe hält es für sachgerecht, die Grundsteuer durch Anwendung bundeseinheitlicher und nutzungsartabhängiger Äquivalenzzahlen auf die Flächenbezugsgrößen zu ermitteln. Der Vorschlag verlässt die bisherige und in anderen Reformmodellen geforderte Anknüpfung der Grundsteuer an den Wert des Grundstücks. Denn es macht wenig Sinn, die Grundsteuer stets einzelfallgerecht nach Verkehrswerten zu erheben, während die Kommunen ihre Beiträge und Gebühren nach den möglichen oder tatsächlichen baulichen Gegebenheiten der Grundstücke festsetzen.

Letztere belasten den Grundstückseigentümer oftmals deutlich mehr als die Grundsteuer, die gegenwärtig im Durchschnitt rund 350 Euro jährlich pro Grundstück beträgt.

Der Vorschlag der Arbeitsgruppe stellt die Grundsteuer auf eine stetige und dauerhafte Bemessungsgrundlage. Denn anders als die Grundstücksverkehrswerte unterliegen die Flächenbezugsgrößen keinen Marktschwankungen.

Für den Bürger würde die Grundsteuerberechnung erstmals transparent. Er kennt die Flächenmerkmale seines Grundstücks oder kann sie leicht feststellen. Den Wert einer Immobilie können Hauseigentümer hingegen kaum zutreffend abschätzen. Selbsteinschätzung und Marktwert liegen oft weit auseinander. Die Anzahl akzeptierter Werte auf der Grundlage von Immobilienmarktdaten würde zwangsläufig schwinden. Daher folgen die vorstehenden Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip nicht zuletzt dem Postulat der Transparenz.

## Literatur

Amtsblatt für Berlin Nr. 40 vom 28.08.2009, S. 2141.

Amtsblatt für Berlin Nr. 10 vom 09.03.2012, S. 344.

Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010): Bericht einer Arbeitsgruppe der Länder Bremen, Berlin, Schleswig-Holstein, Niedersachsen und Sachsen: Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten, 2010, [http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie\\_lang\\_\\_22.pdf](http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie_lang__22.pdf).

Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010): Bericht einer Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen: Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, August 2010, [http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Haushaltsslage%20der%20Kommunen%20bleibt%20angespannt/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Eckpunktepapier\\_Einfach-Grundsteuer.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Haushaltsslage%20der%20Kommunen%20bleibt%20angespannt/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Eckpunktepapier_Einfach-Grundsteuer.pdf).

*Astrachan, Joseph H.; Tutterow, Roger* (1996): The Effect of Estate Taxes on Family Business, Survey Results, in: Family Business Review 1996, S. 303-314.

*Bach, Stefan* (1991): Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft 1991, S.116-135.

*Bach, Stefan* (2012): Vermögensabgaben – ein Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen in Europa, in: DIW Wochenbericht Nr. 28, 2012, S.3-11.

*Bach, Stefan; Bartholmai, Bernd* (2002): Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland, Edition der Hans-Böckler-Stiftung 82, Düsseldorf 2002.

*Bach, Stefan; Beznoska, Martin* (2012): Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Politikberatung kompakt 68.

*Bach, Stefan; Beznoska, Martin; Steiner, Viktor* (2010): Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 59.

*Bach, Stefan; Broekelschen, Wiebke; Maiterth, Ralf* (2006): Gleichmäßige Behandlung von Grund- und Betriebsvermögen – Anmerkungen zum anste-

henden Bundesverfassungsgerichtsurteil, in: Deutsches Steuerrecht 2006, S. 1961-1968.

*Bach, Stefan; Haan, Peter; Maiterth, Ralf; Sureth, Caren* (2004): Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften – Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkungen, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 1, 2004; [http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.42405.de/diwwkompakt\\_2004-001.pdf](http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.42405.de/diwwkompakt_2004-001.pdf)

*Bach, Stefan; Houben, Henriette; Maiterth, Ralf; Schupp, Jürgen* (2007): Erbschaftsteuerreform: Gleichmäßige Vermögenserfassung und niedrigere Steuersätze statt selektiver Besteuerung, in: SOEPPapers on Multidisciplinary Panel Data Research 52; [http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/%2017/67142/diw\\_sp0052.pdf](http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/%2017/67142/diw_sp0052.pdf)

*Ballwieser, Wolfgang* (1998): Unternehmensbewertung mit Discounted Cash Flow-Verfahren, in: Die Wirtschaftsprüfung 1998, S. 81-92.

*Barth, Rainer* (1998): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, in: Steuer und Wirtschaft 1998, S. 371-383.

*Bennedsen, Morten; Nielsen, Kasper M.; Pérez-González, Francisco; Wolfenzon, Daniel* (2007): Inside the Family Firm: the Role of Families in Succession Decisions and Performance, in: The Quarterly Journal of Economics 2007, S. 647-691.

Bericht der länderoffenen Arbeitsgruppe (2011): Bewertung der Ansätze einer Grundsteuerreform und weitere Verfahrensvorschläge, Januar 2011, [http://www.pfalz.ihk24.de/linkableblob/1647186/.3./data/Bericht\\_der\\_Arbeitsgruppe\\_Grunsteuerreform\\_Januar\\_2011-data.pdf;jsessionid=66F71864E763D71FD9E989E39597C6B4.repl2](http://www.pfalz.ihk24.de/linkableblob/1647186/.3./data/Bericht_der_Arbeitsgruppe_Grunsteuerreform_Januar_2011-data.pdf;jsessionid=66F71864E763D71FD9E989E39597C6B4.repl2).

*Birk, Dieter* (2005): Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, in: Steuer und Wirtschaft 2005, S. 346-352.

*Bloom, Nick; van Reenen, John* (2006): Management Practices, Work-Life Balance and Productivity: A Review of Some Recent Evidence, in: Oxford Review of Economic Policy 2006, S. 457-482.

*Blumers, Wolfgang* (2012): Droht im ErbStG ein baldiger Paradigmenwechsel?, in: Der Betrieb 2012, S. 1228-1231.

*Broekelschen, Wiebke; Maiterth, Ralf* (2008): Die geplante erbschaftsteuerliche Bewertung bebauter Grundstücke in Anlehnung an die WertV, in Finanz-Rundschau 2008, S. 698-709.

*Broekelschen, Wiebke; Maiterth, Ralf* (2009a): Funktionsweise und Verfassungskonformität der neuen Grundstücksbewertung, in Deutsches Steuerrecht 2009, S. 833-837.

*Broekelschen, Wiebke; Maiterth, Ralf* (2009b): Gleichmäßige Bewertung von Mietwohngrundstücken durch das neue steuerliche Ertragswertverfahren? – Eine empirische Analyse, arqus-Working paper Nr. 85, 2009.

*Broekelschen, Wiebke; Maiterth, Ralf* (2010): Gleichmäßige Bewertung von Mietwohngrundstücken durch das neue steuerliche Ertragswertverfahren? – Eine empirische Analyse, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2010, S. 203-225.

*Brunetti, Michael J.* (2006): The estate tax and the demise of the family business, in: Journal of Public Economics 2006, S. 1975-1993.

BFH v. 22.5.2002 - II R 61/99 (V), BStBl. II 2002.

BFH v. 27.09.2012, II R 9/11.

Bundesrat-Drucksache 229/01.

Bundestag-Drucksache 16/7918.

BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, S. 655.

BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, S. 671.

BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, S. 192.

*Crezelius, Georg* (2006): Privilegierung von Produktivvermögen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, in: Der Betrieb 2010, S. 2252-2256.

Deutsche Steuer-Gewerkschaft (2004): Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft vom 24.08.2004 zu einer Wiederbelebung der Vermögensteuer.

*Fahrenschon, Georg* (2008): Die Reform der Erbschaftsteuer, in: Finanz-Rundschau 2008, S. 358-361.

*Fechner, Ullrich* (2008): Die Reform der Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechts aus Unternehmenssicht, in: Finanz-Rundschau 2008, S. 349-352.

*Georgi, Andreas A.* (1994): Steuern in der Investitionsplanung – Eine Analyse der Entscheidungsrelevanz von Ertrag- und Substanzsteuern, 2. Auflage, Hamburg 1994.

*Haegert, Lutz; Maiterth, Ralf* (2002): Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern – Eine empirische Untersuchung an Hand der Berliner Kaufpreissammlungen von 1996 – 1999, in: Steuer und Wirtschaft 2002, S. 248-260.

*Häuselmann, Holger* (2012): Vermögensteuer 2014? – Erste Vorschläge zur Wiederbelebung der Vermögensteuer – und die Folgen für Privatanleger und Unternehmen, in: Deutsches Steuerrecht 2012, S. 1677-1680.

*Harriss, C. Lowell* (1949): Federal Estate Taxes and Philanthropic Bequests, in: The Journal of Political Economy 1949, S. 337-344.

*Hedtkamp, Günter* (1988): Eine allgemeine persönliche Vermögensteuer in einem rationalen Steuersystem, in: FinanzArchiv 1988, S. 323-343.

*Herbach, Antje; Kühnold, Jörg* (2008): Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer 2008, in Deutsche Steuer-Zeitung 2008, S. 20-28.

*Hey, Johanna* (2007a): Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes an die Erbschaftsteuer, in: Jura Heft 11/2007, S. 859-864.

*Hey, Johanna* (2007b): BVerfG zur Erbschaftsteuer Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke, in: Juristen Zeitung Heft 11/2007, S. 564-574.

*Holtz-Eakin, Douglas; Phillips, John W. R.; Rosen, Harvey S.* (2001): Estate Taxes, Life Insurance and Small Business, in: The Review of Economics and Statistics 2001, S. 52-63.

*Houben, Henriette; Maiterth, Ralf* (2009): Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuerreform (zugleich ein Beitrag zur Festschrift für Franz W. Wagner zum 65. Geburtstag). arqus-Working Paper Nr. 69.

*Houben, Henriette; Maiterth, Ralf* (2010): ErbSiHM 0.1. arqus-Working Paper Nr. 102.

*Houben, Henriette; Maiterth, Ralf* (2011a): Endangering of businesses by the German inheritance tax? – An empirical Analysis, in: Business Research 2011, S. 30-44.

*Houben, Henriette; Maiterth, Ralf* (2011b): Erbschaftsteuer und Erbschaftsteuerreform in Deutschland – Eine Bestandsaufnahme, in: DIW-Vierteljahreshefte 04.2011, S. 161-188.

*Kleiber, Wolfgang* (2007): Kommentierung zu § 11 WertV, in: Kleiber, Wolfgang; Simon, Jürgen (Hrsg.): Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 5. Aufl., 2007.

*König, Rolf* (2005): Der Einfluss der steuerlichen Behandlung von Schuldzinsen auf die Vorteilhaftigkeit fremdfinanzierter Investitionen, in: Steven, Marion; Sonntag, Susanne (Hrsg.), Quantitative Unternehmensführung. Denken in Austauschraten. Festschrift für Klaus-Peter Kistner zum 65. Geburtstag, Heidelberg, S. 39-48.

*Kruschwitz, Lutz; Löffler, Andreas* (1998): Unendliche Probleme bei der Unternehmensbewertung, in: Der Betrieb 1998, S. 1041-1043.

Landtag Nordrhein-Westfalen, Drucksachen 12/634, 12/1387.

*Lang, Joachim* (2008): Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Steuer und Wirtschaft 2008, S. 189-205.

*Maiterth, Ralf; Niemann, Rainer; Blaufus, Kay; Kiesewetter, Dirk; Knirsch, Deborah; König, Rolf; Hundsdoerfer, Jochen; Müller, Heiko; Sureth, Caren; Treisch, Corinna* (2006): arqus-Stellungnahme zur faktischen Abschaffung der Erbschaftsteuer für Unternehmer, in: Der Betrieb 2006, S. 2700-2702.

*Maiterth, Ralf; Sureth, Caren* (2005a): Wiedereinführung der Vermögensteuer als Mindeststeuer in Deutschland – Unlösbare Probleme bei der Bewertung von Grundbesitz und Unternehmen, in: Steuern und Bilanzen 2005, S. 70-79.

*Maiterth, Ralf; Sureth, Caren* (2005b): Auswirkungen der Vermögensteuer als Mindeststeuer auf die Investitionstätigkeit und die Attraktivität Deutschlands im internationalen Standortwettbewerb, in: Steuern und Bilanzen 2005, S. 116-123.

*Maiterth, Ralf; Sureth, Caren* (2006): Unternehmensfinanzierung, Unternehmensrechtsform und Besteuerung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2006, S. 225-245.

*Maiterth, Ralf; Sureth, Caren* (2008): The impact of minimum taxation by an imputable wealth tax on capital budgeting and business strategy of German companies, in: *Review of Managerial Science* 2008, S. 81-110.

*Modigliani, Franco; Miller, Merton H.* (1958): The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment, in: *The American Economic Review* 1958, S. 261-297.

*Morck, Randall; Shleifer, Andrei; Vishny, Robert W.* (1989): Alternative Mechanisms for Corporate Control, in: *The American Economic Review* 1989, S.842-852.

*Moxter, Adolf* (1983): Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung, 2. Auflage, Wiesbaden 1983.

*Müller, Jens; Sureth, Caren* (2011): Marktnahe Bewertung von Unternehmen nach der Erbschaftsteuerreform?, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Sonderheft 61/11*, S. 45-83.

OECD (2012): OECD-Wirtschaftsberichte – Deutschland, Februar 2012, [http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw\\_01.c.393445.de/wirtschaftsbericht\\_oecd.pdf](http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw_01.c.393445.de/wirtschaftsbericht_oecd.pdf).

*von Oertzen, Christian* (2008): Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht – Überblick und erste Problempunkte, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2008, S. 57-67.

OFD Berlin (1996), Rundverf. v. 10.6.1996 – St 445 - S 2253 - 7/85, ESt-Kartei, Bd. III.

*Pérez-González, Francisco* (2006): Inherited Control and Firm Performance, in: *The American Economic Review* 2006, S. 1559-1588.

*Rappen, Hermann* (1989): Vollzugskosten der Steuerhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: *RWI-Mitteilungen* 1989, S. 221-246.

*Rössler, Rudolf; Langner, Johannes; Simon, Jürgen; Kleiber, Wolfgang* (1990): Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 6. Auflage, Luchterhand, Neuwied, Frankfurt 1990.

Sachverständigenrat (2008/2009): Die Finanzkrise meistern - Wachstumskräfte stärken, <http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/gutacht/ga-content.php?Gaid=53 &node=f>.

*Schneider, Dieter* (1979a): Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, in: FinanzArchiv 1979, S. 26-49.

*Schneider, Dieter* (1979b): Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, in: Steuer und Wirtschaft 1979, S. 38-42.

*Seer, Roman* (2009): Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – Zugleich eine kritische Würdigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008, in: GmbH-Rundschau 2009, S. 225-237.

*Soldano, Pat* (1996): Federal Estate and Gift Taxes: Are They Worth the Cost? In: Family Business Review 1996, S. 295-302.

*Spengel, Christoph* (2012): Neuordnung der Grundsteuer - Anforderungen, Ziele und Gestaltungsmöglichkeiten, in: Steuerberater Woche 2012, S. 31-36.

*Spengel, Christoph; Evers, Lisa* (2012): Steuerpolitische Programme der Bundestagsparteien, in: Der Betrieb 2012, S. 705-710.

*Spengel, Christoph; Zinn, Benedikt* (2011): Vermögensabgaben aus ökonomischer Sicht, in: Steuer und Wirtschaft 2011, S. 173-188.

*Tipke, Klaus* (2003): Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, Köln 2003.

*Thommen, Jean-Paul; Achleitner, Ann-Kristin* (1998), Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage, Wiesbaden 1998.

*Villalonga, Belen; Amit, Raphael* (2006): How Do Family Ownership, Control and Management Affect Firm Value?, in: Journal of Financial Economics 2006, S. 385-417.

*Wagner, Franz W.* (1978): Zum „Schatteneffekt“ der Vermögensteuer bei Kapitalgesellschaften, in: Finanz-Rundschau 1978, S. 480-481.

*Wagner, Franz W.* (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: Steuer und Wirtschaft 2005, S. 93-108.

*Wagner, Franz W.; Dirrigl, Hans* (1980): Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart 1980.

*Wiegand, Steffen* (2008): Die Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, in: Beihefter zu Deutsches Steuerrecht Heft 51-52 2008, S. 93-128.

Wirtschaftsprüfer-Handbuch (2002), Bd. II, 12. Auflage, Düsseldorf 2002.

Wissenschaftlicher Beirat (2011a): Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen 01/2012, November 2011.

Wissenschaftlicher Beirat (2011b): Reform der Grundsteuer, in: Monatsbericht des BMF Januar 2011, S. 41-48.

## IFSt-Schriften 2010 / 2011 / 2012

### 2010

- Nr. 460 *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland
- Nr. 461 *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsvertraglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung
- Nr. 462 *Albert*, Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht
- Nr. 463 *Franke/Kügler*, Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Nr. 464 *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand
- Nr. 465 *Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009
- Nr. 466 *Dornbusch*, Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009

### 2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag

- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

## 2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 *IFSt/FiFo*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 482 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung –
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung



ISBN: 978-3-89737-028-9