

FINANZWISSENSCHAFTLICHES FORSCHUNGSMITTELSTELLE
AN DER UNIVERSITÄT ZU KÖLN

Sonderveröffentlichung Nr. 1

Dickertmann

Ansätze zur Reform
der „einheitswertabhängigen“ Steuern

Sem.

X.

FINANZWISSENSCHAFTLICHES FORSCHUNGSINSTITUT AN DER UNIVERSITÄT ZU KÖLN

Direktoren: Prof. Dr. K. H. Hansmeyer, Prof. Dr. K. Mackscheidt

Sonderveröffentlichung Nr. 1

Dr. Dietrich Dickertmann

Privatdozent

ANSÄTZE ZUR REFORM
DER "EINHEITSWERTABHÄNGIGEN" STEUERN

Die vorliegende Studie wurde als Gutachten
für die Friedrich-Naumann-Stiftung (Bereich
Inland) erstattet

Köln 1979

"Der Bundestag sieht im Bewertungsänderungs-
gesetz 1965 ein Mittel, die Gleichmäßigkeit
der Besteuerung ... zu gewährleisten." +)

+) Aus einer EntschlieÙung des Deutschen Bundestages zur
Verabschiedung des Bewertungsgesetzes vom 10.12.1965
(BGBl. I, S. 1861), zitiert nach Finanzbericht 1966,
S. 214.

Leitfaden für den eiligen Leser

Soweit sich der eilige Leser nicht von vornherein auf die Lektüre der Zusammenfassung (S. 55 ff.) beschränkt, sind für ihn folgende Lesehilfen gedacht:

- Das 2. Kapitel (S. 3 ff.) geht von der gegen die einheitswertabhängigen Steuern vorgetragenen Kritik, gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verstoßen, aus und nimmt eine begriffliche Abgrenzung der einheitswertabhängigen Steuern und der einheitswertgebundenen Steuertatbestände vor.
- Das 3. Kapitel erläutert die Bewertungsmethoden des Bewertungsgesetzes. Für den Gesamtzusammenhang von Bedeutung sind die Häufigkeit der Bewertung in der steuerpolitischen Praxis (S. 7 f.) sowie die aus den Bewertungsverfahren abgeleiteten Schlußfolgerungen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (S. 12 f.), für die Grundstücke (S. 17 ff.) und für das Betriebsvermögen (S. 21 f.). Hinzuweisen ist auf ein erstes Zwischenergebnis auf S. 22 ff.
- Das 4. Kapitel bringt die Einheitswerte mit den betroffenen Einzelsteuern in Verbindung. Einen ersten Eindruck der unterschiedlichen Behandlung der Einheitswerte durch die einzelnen Steuern vermittelt die Übersicht auf S. 26. Ergänzend ist auf das zweite Zwischenergebnis (S. 36 f.) zu verweisen.
- Das 5. Kapitel verdeutlicht zunächst die Notwendigkeit einer Reform der einheitswertabhängigen Besteuerung (S. 37 f.). Es stellt dann mögliche Reformansätze vor, die gruppiert werden nach dem sog. Beseitigungsansatz (S. 39 ff.), dem sog. Behelfsansatz (S. 43 f.) und dem sog. Substitutionsansatz (S. 44 ff.). Während die ersten beiden Lösungsvorschläge dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung nicht dienlich sein können, ergeben sich bei dem dritten Ansatz durchaus positive Aspekte einer Reform, wobei aber langfristige Entwicklungen und kurzfristige Effekte in ein finanz- und steuerpolitisches Kalkül einzubeziehen sind.

I.

Bei aktuellen Überlegungen zu einer Steuerreform, die auf eine gleichmäßige ("gerechte") Steuerbelastung und auf eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens abzielen, spielen die sog. einheitswertabhängigen Steuern immer wieder eine große Rolle. ¹⁾ Die mit diesen Steuern, genauer: mit der Bestimmung ihrer Bemessungsgrundlagen zusammenhängenden Probleme sind dabei nicht nur Gegenstand politischer Überlegungen im Prozeß der finanz(steuere)politischen Willensbildung, sondern inzwischen auch Bestandteil eines Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht ²⁾: Der Bundesfinanzhof strebt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber an, ob die Einheitsbewertung von Wohngrundstücken nach dem Ertragswertverfahren mit dem Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes vereinbar ist, da bei den z.Z. angewandten Bewertungsverfahren beträchtliche Wertdiskrepanzen für Wohngrundstücke, insbesondere bei Einfamilienhäusern, festgestellt werden und sich demzufolge erhebliche Belastungsunterschiede bei diesbezüglichen Steuern konstatieren lassen.

Damit wird sichtbar, daß auch nach der grundlegenden Neufassung des Bewertungsgesetzes vom 10. Dezember 1965 (BGBl. I, S. 1861) ³⁾ und nach der Verabschiedung des Gesetzes zur Re-

-
- 1) Der Verfasser dankt Herrn Professor Dr. K.-H. Hansmeyer vom Seminar für Finanzwissenschaft der Universität zu Köln für vielfältige Anregungen.
 - 2) AZ: III R 18/76 v. 12.5.1978, nach einer Meldung im Handelsblatt, Nr. 136/27.7.1978, S. 4; siehe dazu ergänzend J. Pelka: Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, in: Steuer und Wirtschaft, 52. Jg./1975, S. 206 ff. und R. Voss: Steuergesetzgebung aus der Sicht des Finanzrichters, in: Steuer und Wirtschaft, 54. Jg./ 1977, S. 258 f.
 - 3) Gültig in der Fassung vom 26.9.1974 (BGBl. I, S. 2369). Zur Vorgeschichte dieses Gesetzes siehe BTag-Drucksache zu IV/3508, S. 2 ff.; Hoffmeister: Gedanken zur Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes auf den 1. Januar 1964, in: Finanz-Rundschau, 25. Jg./1970, S. 493 ff.; M. Troll: Grund und Boden - Politik und Steuern, Heidelberg 1972, S. 105 ff.

form des Vermögensteuerrechts und zur Änderung anderer Steuergesetze vom 17. April 1974 (BGBl. I, S. 949) die Diskussion über die Einheitsbewertung und die sich daraus ergebenden Konsequenzen bei den betroffenen Steuern nicht abgeschlossen ist, sondern nach einer kurzen Phase der Beruhigung gerade wieder aktiviert wird. Im Mittelpunkt der kritischen Diskussionen steht dabei vor allem die erwähnte Wertdiskrepanz zwischen den nach steuerrechtlichen Vorschriften typisierten Einheitswerten und den Verkehrswerten beim Grundbesitz.

Mit dem Blick auf den vorstehend genannten Problembereich ist es nach einer begrifflichen Abgrenzung der einheitswertabhängigen Steuern und einheitswertabhängigen Steuertatbestände (II.) die Aufgabe dieses Gutachtens

- eine knappe Bestandsaufnahme über die gegenwärtig praktizierte Einheitsbewertung vorzunehmen (III.) und
- aus den angewandten Bewertungsverfahren Schlußfolgerungen unter Hinzuziehung der betroffenen Einzelsteuern abzuleiten (IV.) mit dem Ziel
- Reformnotwendigkeiten und Ansatzstellen für mögliche Reformmaßnahmen aufzuzeigen sowie die daraus abzuleitenden Folgewirkungen sichtbar zu machen (V.).

Dabei kann es - darauf ist hinzuweisen - nicht Gegenstand der Untersuchung sein, die Analyse durch empirisches Zahlenmaterial zu untermauern oder ausformulierte Verbesserungsvorschläge zu erarbeiten. Dementsprechend können auch keine Hochrechnungen zur Quantifizierung der Effekte durchgeführt werden, die sich bei Durchführung der zur Diskussion gestellten alternativen Reformvorschläge einstellen würden: zum Beispiel mit Blick auf die veränderte Steuerbelastung des einzelnen Steuerzahlers (einschließlich eventueller Überwälzvorgänge) oder mit Blick auf das insgesamt veränderte Steueraufkommen (unter Beachtung der jeweiligen Ertragshöhe bei den in Frage stehenden Steuern).

II.

Sollen Vermögensobjekte der Besteuerung unterworfen werden und soll dabei die Besteuerung an eine monetäre Bemessungsgrundlage anknüpfen, so sind die Vermögensobjekte einem Bewertungsverfahren zu unterwerfen. Dabei ist es eine Selbstverständlichkeit, daß es für verschiedene Vermögensarten einen einzigen, generell geltenden Bewertungsmaßstab nicht geben kann. Für verschiedene Vermögensarten gibt es daher unterschiedliche Bewertungsmethoden und folglich auch unterschiedliche Wertansätze. Das ist steuerlich ohne Belang, soweit die einzelnen Wertansätze das Wertniveau der verschiedenen Vermögensarten "richtig" widerspiegeln.

Tatsächlich aber bestehen zwischen den Wertansätzen der verschiedenen Vermögensarten und zum Teil auch zwischen den Wertansätzen gleicher Vermögensarten aufgrund unterschiedlicher Bewertungsmethoden und/oder aufgrund eines abweichenden Rhythmus bei der Bewertung mehr oder weniger große Wertdiskrepanzen. Sie haben zur Folge, daß die einzelnen Vermögensarten mit verschiedenen Steuern und/oder auch mit ein und derselben Steuer ungleich belastet werden.

Ein solches Ergebnis kann unter der übergeordneten Zielsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht erwünscht sein.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - er kann als ein Teilgrundsatz der Steuergerechtigkeit definiert werden ¹⁾ - ist erfüllt, wenn Steuerpflichtige "soweit sie ... sich in gleichen oder gleichartigen steuerlich relevanten Verhältnissen befinden, in bezug auf die Steuer gleich" ²⁾ behandelt werden.

Vertrebar wäre ein Verstoß gegen diesen Grundsatz - hier zunächst bezogen auf die Bewertungsmethoden -, wenn mit den sich ergebenden unterschiedlichen Wertansätzen und den

1) Vgl. F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 67 ff.

2) Ebenda, S. 120.

daraus resultierenden Diskrepanzen bei der anschließenden Besteuerung bestimmte finanzpolitische (nicht-fiskalische) Ziele verfolgt werden.¹⁾

Wegen der grundsätzlich bestehenden Bewertungsproblematik wird mit dem Bewertungsgesetz angestrebt, einheitliche Vorschriften für die Bewertung von Vermögensobjekten zu erlassen. Die auf dieser Grundlage ermittelten Werte werden zur Bestimmung der Bemessungsgrundlagen für eine Reihe von Steuern eingesetzt. Der Zweck dieses Gesetzes liegt also darin,

- Bewertungsunterschiede und widersprüchliche Entscheidungen mit der Folge von Belastungsunterschieden, die bei einer für jede Einzelsteuer erlassenen getrennten Wertermittlung unvermeidbar wären, von vornherein auszuschließen,
- aufgrund des einheitlich vorgeschriebenen typisierten Verfahrens, das parallel für mehrere Steuern gleichzeitig zur Anwendung kommt, Rationalisierungsvorteile zu nutzen und folglich die Steuererhebungskosten auf Seiten der Finanzverwaltung (Nettoergiebigkeit) wie auch auf Seiten des Steuerzahlers (versteckter öffentlicher Bedarf) zu senken.

Das Bewertungsgesetz (selbst kein Steuergesetz im eigentlichen Sinne) enthält Vorschriften über die Bewertung von Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten (sog. wirtschaftliche Einheiten - § 2 I BewG), die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen einzelner Steuern maßgeblich sind (siehe auch § 1 I BewG), soweit nicht in den jeweiligen Steuergesetzen eigene Bewertungsvorschriften erlassen sind (siehe z.B. §§ 6,8 II EStG). Insoweit erfüllt das Bewertungsgesetz eine Art "Dienstleistungsfunktion" für einzelne Steuergesetze.

Einheitswerte sind dementsprechend Werte, die sich auf bestimmte wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten) beziehen (§ 2 I, S. 2,3 BewG), die in einem gesonderten, von der Steuerfestsetzung unabhängigen Verfahren ermittelt werden (sichtbar gemacht durch die Erteilung eines gesonderten Einheitswertbescheides als Grundlagenbescheid) und die einheitlich für mehrere Steuern gelten (sollen).

1) Siehe dazu aber S. 53 f.

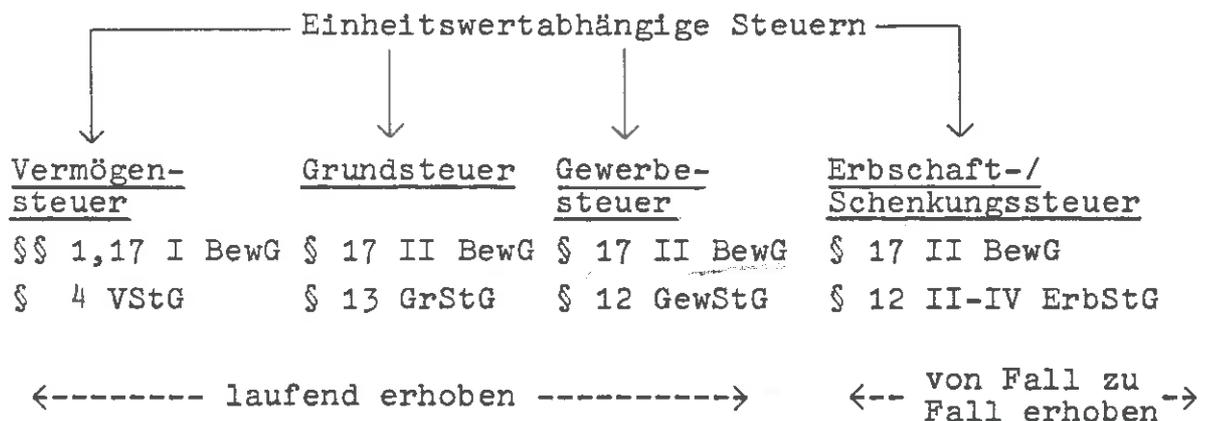
Die mit dem Bewertungsgesetz verfolgten Zielsetzungen gelten folglich für die Einheitswerte in ganz besonderem Maße; ihre Bestimmung steht im Mittelpunkt des Gesetzes. Einheitswertfeststellungen werden gemäß § 19 I BewG für inländischen

- (1) Grundbesitz, und zwar für
 - Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (land- und forstwirtschaftliches Vermögen)
 - Grundstücke (Grundvermögen)
 - Betriebsgrundstücke
- (2) gewerbliche Betriebe (Betriebsvermögen)
- (3) Mineralgewinnungsrechte ¹⁾

getroffen.

Da diese Einheitswerte bei der Ermittlung der nachfolgend zu nennenden Steuern eine bedeutsame Rolle spielen, werden sie auch als "einheitswertabhängige Steuern" bezeichnet. ²⁾

Im einzelnen handelt es sich um folgende Steuern:



1) Das Recht zur Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen (Mineralgewinnungsrecht) wird als selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut angesehen (§ 100 BewG); es geht in der Regel als wirtschaftliche Untereinheit in einem Betriebsvermögen auf. Das Mineralgewinnungsrecht wird nachfolgend nicht behandelt.

2) G. Rose: Betrieb und Steuern, Bd. 3: Die Substanzsteuern, Wiesbaden 1977, S. 17 (Loseblatt-Sammlung) bezeichnet diese Steuern auch als "Substanzsteuern".

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, daß

- die Einkommensteuer an den Einheitswert anknüpft
 - = bei der Besteuerung der nicht buchführungspflichtigen Landwirte (§ 13a EStG),
 - = bei der Besteuerung des Nutzungswertes von selbstgenutzten Wohnungen (§ 21a EStG),
- die Grunderwerbsteuer (GrESt) bei fehlender Gegenleistung für einen Grundstückserwerb auf den Einheitswert als Bemessungsgrundlage zurückgreift (§ 17 II BewG, §§ 10 II, 12 GrEStG).

III.

Zur Analyse der einheitswertabhängigen Steuern (nebst der erwähnten einheitswertgebundenen Steuertatbestände) und ihrer für diese Untersuchung bedeutsamen Konsequenzen ist zunächst auf ^{die} Bewertungshäufigkeit (Bewertungsrhythmus) und auf die verschiedenen Bewertungsverfahren einzugehen. Anschließend ist der Ansatz der Einheitswerte als Bemessungsgrundlage bei den einzelnen Steuern zu kennzeichnen. Ohne die Grundzüge des Bewertungsrechts und die steuersystematischen Zusammenhänge zu kennen, ist eine zielgerechte und sinnvolle Diskussion über Reformen bei den einheitswertabhängigen Steuern nicht zu bestreiten.

Maßstab des Bewertungsverfahrens nach dem Bewertungsgesetz ist grundsätzlich der "gemeine Wert". Er ist der Preis, der im persönlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit/ des Wirtschaftsgutes bei der Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 II S. 1 BewG). Der gemeine Wert, der folglich dem Verkehrswert einer wirtschaftlichen Einheit/ eines Wirtschaftsgutes gleichzustellen ist, ist immer dann anzusetzen, wenn nichts anderes vorgeschrieben ist (§ 9 I BewG). Würde also stets der jeweilige Verkehrswert

zum Ansatz kommen, stände der Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nichts im Wege.

Allerdings ist die Ermittlung des gemeinen Wertes nicht für alle wirtschaftlichen Einheiten/Wirtschaftsgüter gleichermaßen einfach und kostengünstig durchzuführen wie das beispielsweise bei der Feststellung des Nennwertes von Forderungen oder von Börsenkursen für Wertpapiere der Fall ist. Wegen der bei der Wertfeststellung auftretenden Schwierigkeiten erließ der Gesetzgeber typisierte und typisierende Bewertungsvorschriften (sog. Einheitsbewertung). Die Anwendung dieser Vorschriften ergibt dann den Einheitswert, der an die Stelle des gemeinen Wertes tritt; alle hilfsweise herangezogenen gemeinen Werte sind in ihrer Höhe an ihrem Ausgangswert, dem dann fiktiven Verkehrswert (bzw. den Wertvorstellungen über diesen Wert) zu messen. ¹⁾

Die Vergleichbarkeit des Einheitswertes mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) im Sinne einer Wertentsprechung ist abhängig

- vom Rhythmus der vorgenommenen Bewertungen und
- vom Grad der individuellen Anpassung der Bewertungsmethoden an die zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten/Wirtschaftsgüter.

1. Der Rhythmus der Bewertung (die sog. Hauptfeststellung)

Eine wesentliche Voraussetzung für die Ermittlung gemeiner Werte, d.h. von Werten, die an die Wertentwicklung aktuell angepaßt sind, ist eine regelmäßige, in kurzen Zeitabständen durchgeführte Bewertung. Je stärker die Verkehrswerte der zu bewertenden Vermögensobjekte Wertveränderungen unterliegen, desto häufiger ist eine Neubewertung vorzunehmen. Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, daß der mittels

1) Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BTag-Drucksache IV/1488, S. 31.

der Bewertungsmethoden ermittelte gemeine Wert einer wirtschaftlichen Einheit/eines Wirtschaftsgutes ceteris paribus seinem Verkehrswert entspricht, wenn er jährlich neu festgestellt wird; er erfüllt dann den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. ¹⁾

Die sogenannten Einheitswert-Hauptfeststellungen finden an gesetzlich festgesetzten Stichtagen statt. Zwischen zwei Hauptfeststellungen, dem Hauptfeststellungszeitraum, bleiben die Einheitswerte grundsätzlich unverändert. ²⁾

Gemäß § 21 I S. 1 BewG betragen die Zeitabstände

- beim Grundbesitz (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Grundstücke einschließlich Betriebsgrundstücke) jeweils sechs Jahre
- bei gewerblichen Betrieben (Betriebsvermögen) drei Jahre. ³⁾

Aus diesen unterschiedlichen Hauptfeststellungszeiträumen läßt sich - als ein erstes Teilergebnis - zunächst ableiten, daß die zeitliche Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte

- in zeitlich relativ großen Abständen (Grundbesitz) und
 - in zeitlich unterschiedlichen Abständen (im Vergleich zwischen Grundbesitz und Betriebsvermögen)
- erfolgt. Der Grundbesitz ist insoweit und unter diesen Umständen gegenüber dem gewerblichen Betrieb (mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke) begünstigt.

Diese aus den gesetzlichen Bestimmungen abzuleitenden Schlußfolgerungen werden allerdings durch die Bewertungspraxis weit überholt. Für die Beurteilung ist der tatsächlich praktizierte Bewertungsrythmus maßgebend:

- Während die Einheitswert-Hauptfeststellungen für die gewerblichen Betriebe regelmäßig in dem genannten dreijährigen

1) Dabei wird ein derartiges Verfahren bei allen in Frage kommenden Vermögensobjekten unterstellt.
2) Zu den gesetzlich vorgesehenen Korrekturen zwischen zwei Hauptfeststellungen s. S. 10.
3) Der Zeitabstand zwischen zwei Hauptfeststellungen kann durch Rechtsverordnung beim Grundbesitz um höchstens drei Jahre und beim Betriebsvermögen um ein Jahr gekürzt werden (§ 21 I S. 2 BewG).

Rhythmus durchgeführt worden sind (zuletzt zum 1. Januar 1977) und auch in den kommenden Jahren - soweit absehbar - regelmäßig durchgeführt werden, wurde der Gesetzauftrag beim Grundbesitz nicht eingehalten.

- Für den Grundbesitz wurden die Einheitswerte zuletzt in den Jahren 1967/68 auf der Wertbasis 1. Januar 1964 festgestellt und erstmalig angewandt zum 1. Januar 1974.¹⁾²⁾ Da somit die ermittelten Einheitswerte - immerhin waren zwischen der Wertbasis und der steuerwirksamen Anwendung dieser Werte zehn Jahre ins Land gegangen - längst nicht mehr den Vorstellungen einer zeitgemäßen Bewertung gerecht wurden und folglich auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr entsprechen konnten, eine Neubewertung aus verwaltungstechnischen Gründen aber verworfen wurde, nahm der Gesetzgeber folgende Korrekturen durch die Einführung von § 121a BewG³⁾ in das Bewertungsgesetz vor:
 - Die Einheitswerte für Grundstücke und Betriebsgrundstücke wurden mit einem pauschalierten 40%-Zuschlag versehen.
 - Die Einheitswerte der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wurden von diesen Regelungen (aus agrarpolitischen Gründen) ausgenommen. Diese Einheitswerte basieren also - ohne Zuschlag - auf den Wertverhältnissen des 1. Januar 1964.
 - Einheitlich ohne Zuschlag gelten die Einheitswerte zum 1. Januar 1964 für die Grundsteuer; bei dem Verzicht auf den Zuschlag haben vor allem wohnungspolitische Motive eine Rolle gespielt.

Seitdem sind weitere fünf Jahre vergangen, so daß sich die Wertdiskrepanzen - durch den Zuschlag teilweise vorrübergehend abgemildert - inzwischen erneut vergrößert haben.

-
- 1) Die Einheitswerte für den Grundbesitz vor diesem Datum basierten auf Bewertungsmaßstäben des Jahres 1935, negative bodenpolitische Auswirkungen (Bodenspekulation, "Flucht in die Sachwerte" wurden steuerlich begünstigt) waren die Folge.
 - 2) Die nächsten Hauptfeststellungen hätten zum 1.1.1970 und zum 1.1.1976 durchgeführt werden müssen. Vorbereitungen, den Gesetzauftrag wenigstens in der Zukunft zu erfüllen, sind gegenwärtig nicht erkennbar; an eine weitere Hauptfeststellung wird nicht gedacht.
 - 3) Eingefügt durch Art. 2 Vermögensteuerreformgesetz vom 17.4.1974 (BGBl. I, S. 949).



Zu ergänzen ist, daß das Bewertungsgesetz für die Zeit zwischen zwei Hauptfeststellungen Anpassungsvorschriften kennt, um Einheitswerte bei veränderten wirtschaftlichen Bedingungen überhaupt festsetzen oder bestehende Einheitswerte entsprechend korrigieren zu können:

- Bei der sog. Nachfeststellung ist erstmalig ein Einheitswert zu ermitteln. Dabei werden für den Grundbesitz selbstverständlich die Einheitswerte auf der Wertbasis der vorangegangenen Hauptfeststellung - also zum 1. Januar 1964 - ermittelt, während für die Feststellung des Einheitswertes für den Gewerbebetrieb die Wertverhältnisse des nächsten Jahresabschlusses maßgeblich sind.
- Bei der sog. Fortschreibung ist von den möglichen Unterarten ¹⁾ in dem hier diskutierten Zusammenhang nur die sog. Wertfortschreibung wegen wertmäßiger Änderung der wirtschaftlichen Einheit/des Wirtschaftsgutes anzuführen: Zwar müssen nach § 22 BewG beim Grundbesitz mit Wertveränderungen innerhalb gesetzlich vorgegebener Grenzen (mehr als ein Zehntel nach oben oder unten, bei Überschreiten bestimmter absoluter Grenzen auch schon eher) Wertfortschreibungen vorgenommen werden; jedoch sind dafür nach § 27 BewG die Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt maßgeblich, so daß eine Wertanpassung gegenwärtig nicht erfolgt. Beim Betriebsvermögen gibt es entsprechende Wertgrenzen, welche die Vornahme einer Wertfortschreibung erforderlich machen. Da in derartigen Fällen aber die Wertverhältnisse an den jeweiligen Stichtagen maßgeblich sind, kann bei den als gering zu bezeichnenden Grenzen davon ausgegangen werden, daß für das Betriebsvermögen zu jedem Bilanzstichtag ein neuer Einheitswert festgestellt wird. Auch hier ist also das Betriebsvermögen (ausschließlich der Betriebsgrundstücke) gegenüber dem Grundbesitz benachteiligt.

2. Die Bewertungsmethoden

Für die der Einheitsbewertung zu unterwerfenden Vermögensarten gibt es - wie bereits erwähnt - unterschiedliche Bewertungsmethoden, die im Endergebnis einen dem gemeinen Wert entsprechenden Wert ermitteln sollen. Dieser Zielsetzung sind von vornherein und notwendigerweise Grenzen gesetzt, weil eine solche Bewertung ohne ein Mindestmaß an Typisierung und Formalisierung nicht auskommen kann. Individuellen Abweichungen

1) Die Zurechnungsforschreibung (wegen einer Veränderung der Eigentumsverhältnisse), die Artfortschreibung (wegen der Änderung der Zwecksetzung) und die Fehlerfortschreibung (zum Zwecke der Korrektur eines fehlerhaften, aber rechtskräftigen Einheitswertbescheides) sind hier nicht von Relevanz.

wird aber durch entsprechende Wertzuschläge und Wertminderungen Rechnung getragen.

Die einzelnen Bewertungsmethoden sind im folgenden überblickartig - mit Blick auf die hier vorgenommene Schwerpunktbildung - darzustellen:

a) Die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ¹⁾

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören insbesondere

- der Grund und Boden
- die Wohn- und Wirtschaftsgebäude
- die stehenden und ein normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (§ 33 I, II BewG).

Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes setzt sich - ohne auf diese genannten "Wirtschaftsgüter" im einzelnen abzustellen - aus dem Wirtschaftswert und dem Wohnwert zusammen:

- Der Wirtschaftswert wird nach einem vergleichenden Ertragswertverfahren - vereinfacht dargestellt - wie folgt ermittelt: Von einem Bewertungsbeirat (§ 63 ff. BewG) werden ausgewählte Betriebe (Hauptbewertungs-, Landes- und Ortsbewertungsstützpunkte - § 39 BewG) nach dem Ertragswertverfahren bewertet ²⁾ und mit sog. Vergleichszahlen belegt (§ 38 I BewG, § 39 I BewG), deren Ausgangswerte aber durch das Bewertungsgesetz nicht bestimmt sind. Entsprechende Vergleichszahlen werden für alle anderen, zu bewertenden Betriebe durch Vergleich mit den Ertragsbedingungen der Bewertungsstützpunkte bestimmt. Aufgrund eines besonderen Gesetzes wird 100 Vergleichszahlen ein Ertragswert zuge-

1) Siehe ergänzend, auch §§ 33 - 67 BewG.

2) Der Ertragswert ist das 18fache - das entspricht einem Kapitalisierungsfaktor von 5,5 v.H. - des durchschnittlichen, nachhaltig erzielbaren Reinertrages des Betriebes bei ordnungsmäßiger und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften (§ 36 II, S. 2 BewG); insoweit handelt es sich um eine Art "Sollertrag".

wiesen (siehe § 40, I, II BewG), so daß die Vergleichszahlen dementsprechend in DM-Beträge (sog. Hektarwerte) umgerechnet werden können. ¹⁾ Das Ergebnis wird dann mit der Flächengröße des Betriebes multipliziert und ergibt den sog. Vergleichswert des Betriebes, der noch um bestimmte Zu- und Abschläge gemäß § 41 BewG zu korrigieren ist.

- Der Wohnwert für den Wohnungsteil der Gebäude wird nach dem unten (s. S. 15 f.) darzustellenden Bewertungsverfahren des Grundvermögens (§ 47 BewG), das für die Bewertung von Mietwohnungsgrundstücken gilt, bestimmt. Die dort gemachten Ausführungen gelten hier analog. Dabei wird beim land- und forstwirtschaftlichen Wohnwert neben der Berücksichtigung von lagebedingten Besonderheiten zusätzlich noch ein pauschaler Abschlag von 15 v.H. vorgenommen.

Die auf der Basis des Jahres 1964 ermittelten Einheitswerte der Land- und Forstwirtschaft sind wegen der unterstellten geringen Reinerträge sehr niedrig angesetzt ²⁾; die Einheitswerte in der Land- und Forstwirtschaft lagen bereits bei der Verabschiedung des Bewertungsgesetzes im Durchschnitt schätzungsweise bei 135 v.H. der Einheitswerte des Jahres 1935: ³⁾

- So liegen die landwirtschaftlichen Einheitswerte zwischen 50 und 3.600 DM je ha und die forstwirtschaftlichen Einheitswerte zwischen 50 und 4.500 DM je ha.

-
- 1) J. Pelka: Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 311, kommt bei der Beurteilung des Bewertungsverfahrens für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe zu dem Ergebnis, daß "aufgrund des Bewertungsgesetzes niemand erkennen kann, wie der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens konkret zu ermitteln ist, (daß) das Bewertungsgesetz insoweit nicht hinreichend bestimmt (ist)."
 - 2) Der Bewertungsbeirat hatte bei landwirtschaftlicher Nutzung einen optimalen Reinertrag von 420,-- DM je Hektar ermittelt. Auf Vorhaltungen des Ernährungsausschusses wurde der anzusetzende Reinertrag dann auf 207,-- DM (das entspricht einem Kapitalwert von 3.726,-- DM) gesenkt (u.a. mit der Begründung, daß die Subventionen abzuziehen seien, die nicht mit Gewißheit auf die Dauer gewährt werden; tatsächlich ist eine wesentliche Kürzung der Subventionen bisher nicht erkennbar geworden).
 - 3) Vgl. BTag-Drucksache zu IV/3508, S. 3.

- Demgegenüber erreichen nach Schätzungen die Verkehrswerte Beträge zwischen 5.000 und 30.000 DM je ha (bei landwirtschaftlicher Nutzung) und zwischen 10.000 und 20.000 DM je ha (bei forstwirtschaftlicher Nutzung).

Die Wertdiskrepanzen sind seit diesen Schätzungen noch größer geworden, d.h. die festgestellten Einheitswerte waren und sind mit den im innerlandwirtschaftlichen und innerforstwirtschaftlichen Verkehr gezahlten Kaufpreisen ("gemeiner Wert") in keiner Weise vergleichbar. ¹⁾

Zu ergänzen ist, daß außerdem - wie bereits ausgeführt - auf eine Anpassung an die veränderten Wertverhältnisse durch den pauschalen 40%-Zuschlag bei den Einheitswerten der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe verzichtet wurde. ²⁾

b) Die Bewertung von Grundstücken (§§ 68 - 94 BewG)

Zum Grundstück - der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens - gehören Grund und Boden, die Gebäude, sonstige

-
- 1) J. Pelka: Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 206, 209 ff., (214), kommt zu dem Ergebnis, daß die Einheitswerte der Land- und Forstwirtschaft nur ca. 1 v.H. bis 10 v.H. der Verkehrswerte ausmachen. Siehe ergänzend auch M. Troll: Stichwort "Bewertung, steuerliche", in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW), hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 1, Stuttgart 1977, S. 650 ff.
 - 2) Das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971, S. 617, macht ergänzend darauf aufmerksam, daß sich besonders starke Abweichungen zwischen den ermittelten Einheitswerten und den Verkehrswerten naturgemäß bei den Betrieben ergeben, deren Flächen einer anderen Nutzung zugeführt werden sollen (Bauerwartungsland, Bauland, Industrieland), bei denen aber eine Zurechnung zur Grundstücksart "unbebaute Grundstücke", die beim Grundvermögen mit den "gemeinen Werten" anzusetzen sind (s.u.), noch nicht in Betracht kommt. Diesen Wertdiskrepanzen soll durch eine neue Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gemäß Art. 2 Nr. 12 Gesetz zur Reform des Vermögensteuerrechts und zur Änderung anderer Steuergesetze v. 17.4.1974 (BGBl. I, S. 949) entgegengewirkt werden, um zugleich auch die Mobilität von Bauland zu erhöhen (siehe dazu Finanzbericht 1975, S. 44).

Bestandteile und das Zubehör der Grundstücke (§ 68 BewG).¹⁾ Bei der Bewertung wird auf diese einzelnen Ausstattungsmerkmale der Grundstücke weniger abgestellt; zu unterscheiden ist stattdessen zwischen zwei Grundstücksarten:

- das unbebaute Grundstück²⁾ (ohne nutzbare Gebäude gem. § 72 BewG).

Es ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Einheitswert wird nach einem Vergleichswertverfahren ermittelt. Die Wertfeststellung erfolgt - da besondere Verfahrensvorschriften nicht bestehen - nach § 9 BewG (siehe ergänzend auch die BewRGr). Danach sind maßgeblich

- = die Kaufpreise, die für der Lage und Größe nach vergleichbare Grundstücke auf der Basis des Jahres 1964 gezahlt worden sind, oder
- = entsprechende Werte, die den bei den Finanzämtern geführten sog. Richtwertkarten des Jahres 1964 entnommen werden, soweit aktuelle Verkaufspreise nicht verfügbar sind.

- das bebaute Grundstück (mit nutzbaren Gebäuden gem. § 74 BewG)

Es können zwei Bewertungsverfahren zur Anwendung gelangen; das Ertragswertverfahren oder das Sachwertverfahren (§ 76 I, II BewG):

Die Anwendung des einen oder des anderen Verfahrens richtet sich nach der Art des Grundstückes (§ 74 f. BewG). Wenn von den "sonstigen Grundstücken" einmal abgesehen wird - sie sollen hier vernachlässigt werden -, sind zu unterscheiden:

- = Mietwohngrundstücke

Sie dienen zu mehr als 80 v.H. Wohnzwecken.

- = Geschäftsgrundstücke

Sie dienen zu mehr als 80 v.H. gewerblichen Zwecken.

-
- 1) Dazu gehören auch das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum, das Teileigentum, das Wohnungserbbaurecht und das Teilerbbaurecht (§ 68 I Nr. 2 und 3 BewG); diese der Bewertung zu unterwerfenden Tatbestände bleiben hier unberücksichtigt.
 - 2) Baureife Grundstücke (§ 73 BewG) werden ausgeklammert; sie sind innerhalb der unbebauten Grundstücke als besondere Grundstücksart erfaßt.

= gemischtgenutzte Grundstücke

Sie dienen teils Wohnzwecken, teils gewerblichen Zwecken, ohne die bei den vorhergehenden Fällen genannten Voraussetzungen zu erfüllen.

= Ein- und Zweifamilienhäuser

sind Wohngrundstücke mit ein- bzw. zwei Wohnungen; sie werden vom Gesetz besonders hervorgehoben (s.u.)

Für die Bewertung dieser Grundstücke gilt grundsätzlich das Ertragswertverfahren (§ 78 ff. BewG): Der Einheitswert (als Gesamtwert für den Bodenwert, den Gebäudewert und den Wert der Außenanlagen) ergibt sich aus dem Produkt der Jahresrohmiete und einem gesetzlich vorgegebenen Vervielfältiger. Zusätzlich werden bestimmte Kürzungen und Hinzurechnungen wertkorrigierend berücksichtigt:

- Jahresrohmiete ist die Brutto-Miete (also einschließlich Umlagen), die der Mieter für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung im Jahre 1964 zu zahlen gehabt hätte. Die übliche Miete (Sollmiete) wird anhand sog. Mietpiegel ermittelt. Bei eigengenutzten Grundstücken ist die "übliche Miete" zu schätzen (§ 79 BewG).
- Die in Anlagen zum Gesetz genannten Vervielfältiger (s. § 80 BewG; Anlagen 3 - 8 zum BewG) richten sich nach der Größe der Gemeinde, der Grundstücksart, Bauart und Bauausführung sowie nach dem Baujahr.

Anzufügen ist: Die Vervielfältiger beruhen in ihrem ursprünglichen Ansatz auf einem Kapitalisierungszinssatz, der zwischen 4,5 und 6,5 v.H. liegt; das entspricht Vervielfältigern von 22 bis 16.

Die tatsächlichen Vervielfältiger liegen jedoch weit unter diesen Ausgangswerten.

Die vorgenommenen Abschläge bei den Vervielfältigern sollen der Tatsache Rechnung tragen, daß bei der Jahresrohmiete von Bruttobeträgen ausgegangen wird, da ein Ertragswertverfahren üblicherweise von Reinerträgen ausgeht. Berücksichtigt werden also auf diese Weise typisierend die anfallenden Bewirtschaftungskosten.

Der auf diesem Wege ermittelte Grundstückswert kann noch korrigiert werden (§§ 81, 82 BewG):

- = Er wird herabgesetzt durch wertmindernde Umstände (z.B. Lärm-, Geruchs- oder Rauchbelästigung, Baumängel und Bauschäden).
- = Er wird heraufgesetzt bei werterhöhenden Sachverhaltensmerkmalen (z.B. bei besonderen Größen). Teilweise sind entsprechende Zuschläge von vornherein gesetzlich vorgeschrieben (z.B. bei Ein- und Zweifamilienhäusern mit einer Grundstücksgröße von mehr als 1.500 qm).

Das Sachwertverfahren wird angewandt bei Ein- und Zweifamilienhäusern, die besonders gestaltet und ausgestattet sind, bei Geschäftsgrundstücken (insbesondere Fabrikgebäuden, Verwaltungsgebäuden, Warenhäusern) und bei anderen bebauten Grundstücken, für die weder die Jahresrohmiere ermittelt noch eine übliche Miete geschätzt werden kann. Der Einheitswert ergibt sich, nachdem der sog. Ausgangswert durch eine Angleichung modifiziert worden ist.

- Der Ausgangswert setzt sich gem. § 83 BewG zusammen aus dem

- = Bodenwert, der als gemeiner Wert zu bestimmen ist, den der Grund und Boden als unbebautes Grundstück haben würde.
- = Gebäudewert, der auf der Basis der durchschnittlichen Herstellungskosten und unter Berücksichtigung der Abschreibungen ermittelt wird: Statt der tatsächlichen Herstellungskosten werden die Herstellungskosten angesetzt, die sich nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1964 für einen Kubikmeter umbauten Raumes ergeben hätten.¹⁾ In den Richtlinien zum Bewertungsgesetz (BewRGr) sind die entsprechenden Erfahrungswerte zusammengestellt. Für Ein- und Zweifamilienhäuser werden ergänzend besondere Bauteil-Preistabellen verwandt.

Die abzusetzende Wertminderung des Gebäudes richtet sich nach dem Alter des Gebäudes vom Stichtag 1.1.1964 und seiner gewöhnlichen Lebensdauer: Bei Fabrikgebäuden wird eine Lebensdauer von 80 Jahren, bei sonstigen Gebäuden von 100 Jahren unterstellt; es ergeben sich folglich Abschreibungssätze von 1,25 v.H. bzw. 1 v.H.

1) Genaugenommen handelt es sich um Herstellungskosten auf der Basis des Jahres 1958, die auf dem Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 umzurechnen sind (sog. Gebäudenormalherstellungswert).

= Wert der Außenanlagen

Die zuvor gemachten Ausführungen zum Gebäudewert gelten für die Ermittlung des Wertes der Außenanlagen analog (§ 89 BewG). Wertminderungen wegen Alters und aufgrund von baulichen Mängeln und Schäden werden berücksichtigt.

- Die Angleichung an den gemeinen Wert (§ 83 ff. BewG) erfolgt durch eine festgelegte Wertzahl (§ 90 I BewG). Die Wertzahlen ¹⁾ werden unter Berücksichtigung wertbeeinflussender Umstände (Zweckbestimmung und Verwendbarkeit der Grundstücke, Gemeindegröße) festgelegt. Sie erreichen Werte zwischen 85 und 50 v.H.; d.h. die Ausgangswerte werden entsprechend um 15 bis 50 v.H. vermindert.

Bei beiden Verfahren kommt der Grundsatz gem. § 77 BewG zur Anwendung, daß der nach einem der beiden Verfahren ermittelte Einheitswert in keinem Fall geringer sein darf als 50 v.H. des (gemeinen) Wertes, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück anzusetzen sein würde (sog. Mindestwert) ²⁾.

Die auf die eine oder andere Weise ermittelten Einheitswerte der Grundstücke weichen jeweils beträchtlich von den gemeinen Werten ab:

- Hinsichtlich der unbebauten Grundstücke haben die ursprünglichen Wertansätze den gemeinen Werten noch weitgehend entsprochen. Infolge der zwischenzeitlichen Wertsteigerungen dürften sie heute jedoch schätzungsweise nur noch rd. 25 bis 30 v.H. der heutigen Verkehrswerte ausmachen. ³⁾ Der oben erwähnte Zuschlag von 40 % auf den Einheitswert führte nur in begrenztem Maße zu einer Annäherung an die Verkehrswerte, da diese in den vergangenen Jahren - insbesondere auch seit 1974 - stark gestiegen sind.
- Auch die Einheitswerte der bebauten Grundstücke liegen weit unter den gemeinen Werten. Das wird schon dadurch dokumentiert, daß der zu niedrige Mindestwert - abweichend

1) Siehe Verordnung zur Durchführung des § 90 des Bewertungsgesetzes.

2) Siehe auch S. 18.

3) Vgl. M. Troll: Stichwort "Bewertung ...", a.a.O., S. 655.

von der ursprünglichen Regelung des Bewertungsgesetzes, wonach der Mindestwert dem Wert des unbebauten Grundstücks entsprach - durch Art. 7 Steueränderungsgesetz 1969 vom 18.8.1969 (BGBl. I, S. 1211) um die Hälfte gekürzt wurde, weil die Einheitsbewertung des Jahres 1964 nach dem Ertragswertverfahren zu so niedrigen Werten führte, daß in der Mehrzahl der Fälle der Mindestwert hätte angesetzt werden müssen.

Die Schwächen der Bewertung von Grundstücken nach dem Ertrags- und dem Sachwertverfahren liegen

- = einmal in dem Rückgriff auf Ausgangsdaten des Jahres 1964: Das gilt sowohl für den Mietspiegel (der zudem nicht auf einem einheitlichen Mietniveau basieren kann) zur Ermittlung der Jahresrohmiete (beim Ertragswertverfahren) als auch bei der Ermittlung der Herstellungskosten für den Gebäudewert und in gleicher Weise auch für die Herstellungskosten der Außenanlagen (beim Sachwertverfahren).
- = zweitens in der Bestimmung der Vervielfältiger (beim Ertragswertverfahren): Es wurde sowohl der Kapitalisierungszinssatz zu hoch und damit der Vervielfältiger zu niedrig angesetzt als auch der Abzug bei den Vervielfältigern für die Berücksichtigung der Bewirtschaftungskosten zu großzügig bemessen. Selbst wenn der zuletzt genannte Einwand wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Kostensteigerungen nicht mehr zutreffen sollte, bleibt das erste Argument nicht nur gültig, es gewinnt sogar an Bedeutung, da die Verzinsung der in bebauten Grundstücken (Wohnungsbau) angelegten Mittel seit 1964 eher abgenommen als zugenommen haben dürfte.
- = drittens hat die Angleichung der Ausgangswerte durch Wertzahlen (beim Sachwertverfahren), mit der nach Absicht des Gesetzgebers eine Anpassung an den Verkehrswert erreicht werden sollte, ihren Zweck verfehlt. Tatsächlich diente diese Maßnahme der Ergebnis-Anpassung des Sachwertverfahrens an das Ertragswertverfahren: Die den Verkehrswerten (des Jahres 1964) eher entsprechenden Ergebnisse des Sachwertverfahrens wurden auf die niedrigeren Ergebnisse des

Ertragswertverfahrens heruntergestuft. ¹⁾

Insgesamt kann festgestellt werden, daß die nach beiden Verfahren ermittelten Einheitswerte zur Zeit nur etwa 30 v.H. (Ertragswertverfahren) und etwa 50 v.H. (Sachwertverfahren) der heutigen Verkehrswerte ausmachen. ²⁾ Der oben erwähnte Zuschlag von 40 % auf die Einheitswerte führte nur vorübergehend und auch nur im begrenzten Maße zu einer Annäherung an die Verkehrswerte.

c) Die Bewertung des Betriebsvermögens (§§ 95 - 109a BewG)

Ein Gewerbebetrieb ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (zur definitorischen Abgrenzung siehe § 1 Abs. 1 GewStDV).

Der Einheitswert des Betriebsvermögens wird ermittelt, indem von der Summe der Werte der positiven Wirtschaftsgüter (anders als beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und beim Grundvermögen) die Summe der Schulden des Betriebes und die Summe der sonstigen zulässigen Abzüge abgezogen werden (§ 98a BewG). Es ergibt sich folglich ein positiver oder ein negativer Einheitswert (das sog. Reinbetriebsvermögen). Bei der Bewertung des Betriebsvermögens wird der Grundsatz der Gesamtbewertung (§ 2 I S. 2 BewG) wirtschaftlicher Einheiten aufgehoben; die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind einzeln zu bewerten (§§ 98a, 109 BewG). Sie werden mit dem sog. Teilwert (§ 10 BewG) angesetzt.

Für die in die Bewertung eingehenden Wirtschaftsgüter und insbesondere für die nachfolgende Besteuerung, nicht aber für die Bewertungsmethoden, ist es von Bedeutung, nach der

-
- 1) Unberücksichtigt bleibt hier, daß die Einheitswerte für die in Berlin gelegenen Grundstücke generell um 20 v.H. gekürzt werden (§ 122 BewG).
 - 2) Vgl. M. Troll: Stichwort "Bewertung ...", a.a.O., S. 655 f. Siehe auch J. Pelka: Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 216.

Rechtsform des jeweiligen Gewerbebetriebes zu unterscheiden.

- Zu einem als Einzelunternehmen geführten Gewerbebetrieb gehören alle Wirtschaftsgüter, die diesem als Hauptzweck dienen und dem Betriebsinhaber gehören (§ 95 I BewG). Die Ausübung eines freien Berufes ¹⁾ wird (für Zwecke des Bewertungsrechts ²⁾) einem Gewerbebetrieb gleichgestellt (§ 96 I BewG).

- Bei Personengesellschaften gehören alle Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen, unabhängig davon, ob sie dem Betrieb dienen oder zu welchem Zweck sie genutzt werden (§ 97 I Nr. 5 BewG).

Die Zurechnung des ermittelten Einheitswertes auf die einzelnen Gesellschafter erfolgt gemäß Abschn. 18, 19 VStR in der Weise, daß jedem Gesellschafter zunächst das als Kapitalkonto in der Handelsbilanz ausgewiesene Betriebsvermögen zugerechnet wird. Die Aufteilung des Unterschiedes zwischen diesem Betriebsvermögen und dem als Einheitswert ermittelten Betriebsvermögen erfolgt nach den handelsrechtlichen Gewinnverteilungs- und Auflösungsbestimmungen.

- Bei der Kapitalgesellschaft gehören alle im Eigentum der Kapitalgesellschaft befindlichen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen; die Zwecksetzung ist unerheblich (§ 97 I Nr. 1 BewG). Anders als bei der Personengesellschaft wird der Einheitswert nicht auf die Gesellschafter aufgeteilt. Der Einheitswert wird nur für die unternehmensspezifischen Steuern ermittelt.

Für die Besteuerung der Gesellschafter werden deren Anteile an der Kapitalgesellschaft auf der Grundlage der Börsenkurse (Verkehrswert) bzw. aus Anteilsverkäufen, die nicht mehr als ein Jahr vom Stichtag an gerechnet zurückliegen, ermittelt. Soweit eine derartige Feststellung des gemeinen Wertes nicht möglich ist (insbesondere ist das häufig bei GmbH-Anteilen der Fall), muß der Verkehrswert auf der Grundlage des Vermögens der Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§ 11 II BewG) geschätzt werden. ³⁾ Für die hier darzustellenden Zusammenhänge ist

1) Ausgenommen ist die selbständig ausgeübte künstlerische oder wissenschaftliche Tätigkeit.

2) Das hat keine besonderen steuerlichen Konsequenzen; es besagt nur, daß für das "Betriebsvermögen" des Freiberuflers ein Einheitswert festgestellt wird.

3) Siehe zum sog. Stuttgarter Verfahren Abschn. 76-90 VStR.

es von Interesse, daß zur Ermittlung des Vermögens vom Einheitswert des Betriebsvermögens ausgegangen wird. Dieser Einheitswert wird zur Annäherung an den gemeinen Wert in verschiedenen Punkten korrigiert; u.a. hinsichtlich der in den Einheitswert des Betriebsvermögens eingehenden Einheitswerte der Betriebsgrundstücke. Sofern nämlich ein Verkehrswert der Betriebsgrundstücke nicht bekannt ist, wird das Zweieinhalbfache des Einheitswertes (mindestens aber die Höhe des Steuerbilanzwertes) angesetzt (§ 77 II VStR).

Die Bewertung der Wirtschaftsgüter erfolgt einzeln nach dem Sachwertverfahren (Teilwertverfahren) wie es prinzipiell auch in der Steuerbilanz angewandt wird (§ 109 I BewG). Darauf hinzuweisen ist allerdings, daß die Verkehrswerte eines Unternehmens überwiegend durch die zu erwartenden Erträge determiniert werden. Tatsächlich aber bleiben Ertragsaspekte bei den angewandten Sachwertverfahren unberücksichtigt. Es ergeben sich beachtliche Wertdiskrepanzen: Verlustmachende Gewerbebetriebe können auf diese Weise relativ höher bewertet werden als ertragerzielende Gewerbebetriebe. Auf diesen Tatbestand soll hier nicht weiter eingegangen werden; dazu wäre eine gesonderte Untersuchung erforderlich.

Die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und die Betriebsgrundstücke gehen mit ihren jeweiligen Einheitswerten (als wirtschaftliche Untereinheiten) in den Einheitswert des Betriebsvermögens ein (§ 109 II BewG).

Gemäß § 21 I Nr. 2 BewG ist die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens in Zeitabständen von drei Jahren durchzuführen. Tatsächlich erfolgt die Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens im Regelfall - wie oben dargestellt - jeweils zu Beginn des Kalenderjahres, d.h. zum 1. Januar. ¹⁾ D.h. es erfolgt eine zeitnahe Bewertung; Wertänderungen werden regelmäßig erfaßt und gehen dementsprechend in die Bemessungsgrundlagen der jeweiligen Einzelsteuern ein. Abweichungen von dieser Regel ergeben sich allerdings bei den Betriebsgrundstücken. Hier bleibt der ursprüngliche, auf den 1. Januar 1964

1) Von der Sonderregelung für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre gemäß § 106 BewG wird abgesehen.

festgestellte Einheitswert bestehen, wobei die reinen Betriebsgrundstücke - wie zuvor beschrieben - mit dem 40 v.H.-Zuschlag versehen sind, während die Einheitswerte der Land- und Forstwirtschaft auch hier ohne Zuschlag angesetzt werden.

Aus den vorhergehenden Überlegungen läßt sich folgendes Zwischen ergebnis ableiten:

- (1) Die eingangs erwähnten unterschiedlichen Bewertungsmethoden werden angewandt: Sie basieren notwendigerweise auf grundsätzlich anderen Voraussetzungen. Es gibt
- Vergleichsverfahren
 - Ertragswertverfahren
 - Sachwertverfahren.

Zu prüfen wäre, inwieweit hier wirkliche und verfälschte Marktpreise, gegenwärtige und zukünftige Erträge, tatsächliche und fiktive Substanzwerte in die Bewertung eingehen. Diesen Fragen der Bewertungsmethoden sollen hier nicht weiter nachgegangen werden. Kenntlich zu machen ist aber, daß diese verschiedenen Bewertungsverfahren bei dem gleichen, zu bewertenden Objekt je nach Wahl der Bewertungsmethode zu unterschiedlichen Ergebnissen führen (müssen) und dementsprechend Wertdiskrepanzen "produzieren".

Der Einheitswert als Ergebnis des Bewertungsverfahrens ist ein konstruierter Wert, der sich aus verschiedenen Wertbegriffen zusammensetzt; er ist eine Kompromißlösung gegenüber den nicht feststellbaren Verkehrswerten.

- (2) Zu vergleichen sind - und darauf war hier vor allem abzustellen - die Ergebnisse der Bewertung zwischen den oben genannten drei zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten. Danach gilt:

- Die Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens basieren auf den niedrigen Wertansätzen des Jahres 1964. Von einer - wenn auch nur pauschalieren - Anpassung an aktuellere Werte wurde abgesehen. Es gilt die Feststellung: Mit jedem weiteren Tag bleiben die Einheitswerte hinter ihren Verkehrswerten weiter zurück.

- Die Einheitswerte des Grundvermögens basieren ebenfalls auf den niedrigen Wertansätzen des Jahres 1964. Der vorgenommene pauschalierte Zuschlag von 40 v.H. hat (vorübergehend) eine gewisse Korrektur gebracht, eine vollkommene Anpassung an die Verkehrswerte konnte damit nicht erreicht werden. Und:

- = an den Bewertungsdiskrepanzen zwischen den Einheitswerten der verschiedenen Grundstücksarten hat sich durch den Zuschlag grundsätzlich nichts geändert, sie werden im Gegenteil durch den Zuschlag noch verschärft;
- = der Zuschlag liegt inzwischen auch schon wieder vier Jahre zurück und kann folglich kein Ausdruck mehr sein für die zwischenzeitlich erfolgten Wertänderungen.

Es gilt auch hier wiederum die Feststellung, daß mit jedem weiteren Tag die Einheitswerte der Grundstücke weiter hinter ihren Verkehrswerten zurückbleiben. ¹⁾

- Die Einheitswerte des Betriebsvermögens sind für eine derartige Betrachtung aufzuspalten. Einerseits kommen sie - schon wegen der laufend vorgenommenen "Wertfortschreibungen" an den Bilanzstichtagen - den Verkehrswerten am nächsten. Andererseits "profitieren" sie von den niedrigen Ansätzen der Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und für Betriebsgrundstücke (soweit im Betriebsvermögen enthalten). Die dreistufigen Wertdiskrepanzen (Wertansatz auf der Basis des Jahres 1964, Wertansatz auf der Basis des Jahres 1964 plus 40 v.H. Zuschlag, Teilwertansatz) werden bei einer derartigen Zusammensetzung eines Betriebsvermögens besonders gut sichtbar.

Eine generelle Unterbewertung ist nicht gravierend, solange sie für alle Vermögensarten in demselben Ausmaß erfolgt.

(In einem solchen Fall kann über eine Korrektur der Steuer-

1) Die langjährige Unterbewertung des Grundbesitzes, die bereits bis 1973 durch die der Besteuerung zu unterwerfenden Einheitswerte auf der Basis des Jahres 1935 gegeben war, wird - nur "unwesentlich" geändert durch die Neubewertung zum 1.1.1964 und den teilweise gegebenen Zuschlag von 40 v.H. - folglich fortgeführt.

sätze dieselbe Steuerbelastung wie bei einer korrekten Bewertung erreicht werden.) Dieser Fall ist aber bei der gegenwärtigen Bewertungspraxis nicht zu konstatieren. Welche Folgen diese Feststellungen für die Steuertatbestände der einzelnen einheitswertabhängigen Steuern und bei den einheitswertgebundenen Steuertatbeständen haben, ist im folgenden Abschnitt zu prüfen.

IV.

Wenn es darum geht, die Bedeutung der unterschiedlichen Einheitswerte für die einheitswertabhängigen Steuern und einheitswertgebundenen Steuertatbestände aufzuzeigen, müßten in eine derartige Analyse die Gewichte der gegenwärtig verwandten Einheitswerte bei den Besteuerungsvorgängen einerseits und die Gewichte von den den Verkehrswerten stärker angenäherten, "neuen" Einheitswerten (eventuell mit alternativen Ansätzen) andererseits eingehen. Eine derartige quantitative Bestimmung der steuerlichen Auswirkungen der aufgezeigten Wertdiskrepanzen und möglicher Korrekturen im Wertansatz ist im Rahmen dieser Untersuchung - wegen des beträchtlichen Erhebungsaufwandes und mangelnder Unterlagen für eine zeitnähere Bewertung - nicht möglich. (Quantitative Angaben wären für eine sachliche Reformdiskussion über die einheitswertabhängigen Steuern ohne Zweifel von großem Vorteil.) Hier können nur generelle Beurteilungskriterien und Aussagen vorgetragen werden, die bei Reformüberlegungen zu beachten sind. Dabei sind die steuerlichen Belastungswirkungen daran zu messen, in welchen Abstufungen dem eingangs erwähnten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen wird.

Für die genannten einheitswertabhängigen Steuern und einheitswertgebundenen Steuertatbestände (siehe nachfolgende Übersicht auf S. 26) ergeben sich aufgrund der im vorigen Abschnitt

vorgetragenen Ausführungen folgende Überlegungen:

1. Einheitswerte und Vermögensteuer

Steuergegenstand der Vermögensteuer, deren Aufkommen den Ländern zusteht, ist das Gesamtvermögen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen. ¹⁾

- Für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen wird das sog. Gesamtvermögen noch um die Freibeträge gekürzt, um das steuerpflichtige Vermögen zu ermitteln. Es setzt sich wie folgt zusammen:

Land- und Forstwirtschaftliches Vermögen
+ Grundvermögen
+ (Rein-) Betriebsvermögen (einschl. Betriebsgrundstücke)
+ sonstiges Vermögen
<hr/>
= Rohvermögen
./. <u>Schulden und sonstige Abzüge</u>
= Gesamtvermögen
./. <u>Freibeträge</u>
<hr/>
= steuerpflichtiges Vermögen

Während bei den ersten drei Vermögensarten die - wie oben dargestellt - unterschiedlichen Einheitswerte, die - soweit Grundbesitz betroffen ist - in abgestufter Form den Verkehrswerten nicht mehr entsprechen, eingehen, wird das "sonstige Vermögen" je nach der darunter subsummierten Vermögensart mit dem gemeinen Wert (Nennwert, Kurswert, Kapitalwert) angesetzt. ²⁾³⁾

-
- 1) Für die beschränkt Steuerpflichtigen gelten die Bestimmungen analog, jedoch werden Freibeträge nicht gewährt.
 - 2) Zu berücksichtigen sind bestimmte Freibeträge und Freigrenzen gem. §§ 110, 111 BewG als Vorwegabzug beim "sonstigen Vermögen".
 - 3) Auf die abweichende (niedrigere) Bewertung von Vermögensobjekten, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt (§ 115 I BewG) wird hingewiesen.

Übersicht: Regelung des 40 v.H. Zuschlags auf die Einheitswerte des Grundbesitzes gemäß § 121a BewG und ihre Behandlung bei den einheitswertabhängigen Steuern und bei den einheitswertgebundenen Steuertatbeständen

	GrSt	VSt	GewSt	ErbSt	EST § 13a	EST § 21 a	GrEST
Land- und Forstwirtschaftliche Betriebe	EW 64	EW 64	(nicht steuerpflichtig)	EW 64	EW 64	EW 64	EW 64
Grundstücke	EW 64	EW 64 + 40 v.H.	(nicht steuerpflichtig)	EW 64 + 40 v.H.	entfällt	EW 64 + 40 v.H.	EW 64 + 40 v.H.
Betriebsgrundstücke	EW 64	EW 64 + 40 v.H.	Modifikationen mit EW 64 + 40 v.H.	- Einzelunternehmen und Personengesellschaften EW 64 + 40 v.H. - Kapitalgesellschaften nicht steuerpflichtig	entfällt	entfällt	EW 64 + 40 v.H.

EW 64 = Einheitswert per 1.1.1964

Selbst wenn diese Wertansätze im Zuge der sog. Hauptveranlagung jeweils für drei Kalenderjahre Gültigkeit haben, unterliegen sie jedoch einer zeitnäheren Bewertung als das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und die im Betriebsvermögen enthaltenen Betriebsgrundstücke.

Es kommt folglich zu einer ungleichen Belastung der verschiedenen Vermögensarten untereinander (z.B. zwischen Kapitalvermögen - auch unter Beachtung bestimmter Freibeträge - und Grundbesitz) und darüber hinaus auch innerhalb einzelner Vermögensarten (z.B. zwischen Grundbesitz und Grundbesitz). Dies widerspricht grundsätzlich der Zielsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung. Dieser Tatbestand wird u.E. nicht dadurch aufgehoben (wohl aber im Einzelfall gemildert) ¹⁾, daß sich bei einem Steuerpflichtigen die "Nachteile" durch den Ansatz von gemeinen Werten einerseits mit den "Vorteilen" durch zu niedrige Ansätze bei den Einheitswerten des Grundbesitzes andererseits gelegentlich oder auch durch bewußte, steuerlich motivierte Anlageentscheidungen ausgleichen (können) und/oder die auf dem Grundbesitz liegenden Schulden den Einheitswert des Grundbesitzes übersteigen und dadurch das "übrige" Vermögen verringern.

Anzumerken ist, daß zwischen den Hauptveranlagungen eine Neuveranlagung gemäß § 16 I Nr. 1 VStG vorzunehmen ist - sie ist zu vergleichen mit der oben erwähnten Wertfortschreibung bei der Einheitsbewertung, jedoch sind in dieser Vorschrift andere Grenzen gesetzt als in § 22 BewG -. Eine derartige Neuveranlagung kann von der Wertentwicklung her c.p. aber nur aufgrund eines veränderten Einheitswertes des Betriebsvermögens (ohne den Einheitswert der Betriebsgrundstücke) oder aufgrund einer Wertveränderung beim sonstigen Vermögen beruhen.

Die - wie festgestellt - verschiedenen und zu niedrigen Einheitswerte für den Grundbesitz einschließlich der unterschiedlichen Festsetzung der pauschalierten Zuschläge wirken sich also auf die Höhe der zu entrichtenden Vermögensteuer voll aus. Davon profitieren die Grundbesitzeigentümer in unterschiedlichem Maße; insbesondere Eigentümer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sind begünstigt.

1) Das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 621, erkennt darin eine Abschwächung des Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz.

- Für unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen gelten die obigen Überlegungen analog, wobei sich die Besteuerung auf den Einheitswert des Betriebsvermögens (einschließlich der Betriebsgrundstücke) konzentriert. Daß die für natürliche Personen geltenden Freibeträge bei juristischen Personen keine Geltung haben, ist in diesem Zusammenhang grundsätzlich unbeachtlich.

Anzumerken bleibt - und das ist für die späteren Reformüberlegungen von Bedeutung -, daß die Vermögensteuer weder bei der Einkommensteuer, noch bei der Gewerbeertragsteuer, noch bei der Körperschaftsteuer abzugsfähig ist. Die ungleiche Belastung der Vermögensarten bei der Vermögensteuer haben insoweit also keine zusätzlichen Belastungsverzerrungen bei anderen Steuern zur Folge.

2. Einheitswerte und Grundsteuer

Steuergegenstand der Grundsteuer, deren Aufkommen den Gemeinden zusteht, ist der Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes (§ 2 GrSt), also:

- Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A)
- Grundstücke einschließlich der Betriebsgrundstücke (Grundsteuer B).

Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert, der aber nicht um den pauschalen Zuschlag von 40 v.H. erhöht wird. Bei dieser Steuer ist es grundsätzlich unerheblich - unabhängig vom Steueraufkommen -, auf welchem Wertansatz sich die Einheitswerte bewegen. Besondere Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erwachsen daraus nicht.

Allerdings: Die Einheitswerte bewegen sich aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsmethoden eben nicht auf einem einheitlichen Wertniveau. Es bestehen Wertdiskrepanzen zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und dem Grund-

vermögen sowie innerhalb des Grundvermögens (entsprechendes gilt für den Grundbesitz im Betriebsvermögen) einerseits und zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken andererseits. Die sich daraus ergebende ungleiche Belastung wird nun nicht dadurch beseitigt, daß - was bei der Grundsteuer besonders kenntlich zu machen ist - (bundeseinheitlich) unterschiedliche Steuermeßzahlen ¹⁾ an den Einheitswert zur Ermittlung des Steuermeßbetrages (vor Ansatz des örtlichen Hebesatzes) anzulegen sind. Auch die unterschiedlichen Hebesätze (zwischen der Grundsteuer A und der Grundsteuer B einerseits und zwischen den einzelnen Gemeinden andererseits) gleichen die bestehenden Belastungsunterschiede nicht aus, sondern verschärfen sie nur noch. Diese drei Komponenten zusammen bewirken folglich Belastungsunterschiede des Grundbesitzes bei der Grundsteuer; die Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind offensichtlich.

Ergänzend ist anzumerken - dies ist wiederum für Reformüberlegungen von Bedeutung -, daß die Grundsteuer bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens für die Erhebung der Einkommensteuer entweder als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten absetzbar ist. (Bei der Ermittlung des Nutzungswertes der selbstgenutzten Wohnung ist die Grundsteuer bereits in dem Ansatz des Grundbetrages berücksichtigt.) Soweit die Grundsteuer von gewerblichen Betrieben zu entrichten ist, mindert sie als Betriebsausgabe den Gewerbeertrag und dementsprechend das Aufkommen aus der Gewerbeertragsteuer und - bei Kapitalgesellschaften - das Aufkommen der Körperschaftsteuer entsprechend.

1) Nämlich bei

- Land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken	6 %
- Grundstücken	3,5 %
= Einfamilienhäusern	
für die ersten 75.000 DM Einheitswert	2,6 %
für den Restbetrag des Einheitswertes	3,5 %
= Zweifamilienhäusern	3,1 %

Die Festlegung dieser Sätze erfolgte bei der Reform des Grundsteuerrechts von 1973; siehe dazu H.-D. Hessler: Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, Tübingen/Düsseldorf 1976, S. 94 f.

3. Einheitswerte und Gewerbesteuer

Steuergegenstand der Gewerbesteuer mit ihren hier interessierenden Erhebungsformen, der Gewerbeertrag- und der Gewerkekapitalsteuer, ist der stehende inländische Gewerbebetrieb. Das Aufkommen aus der Steuer steht den Gemeinden zu; Bund und Länder sind daran durch die sog. Gewerbesteuerumlage beteiligt.

a) Gewerbeertragsteuer

Zur Ermittlung des der Gewerbeertragsteuer zu unterwerfenden Gewerbeertrages wird der nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuergesetzes festgestellte gewerbliche Gewinn oder Verlust um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert. Für die hier vorgelegten Überlegungen ist von Interesse, daß bei dieser Steuer - um eine Besteuerung des Grundbesitzes (bzw. der mit diesem Faktor erwirtschafteten Erträge) durch eine zweite Realsteuer (Doppelbelastung) zu vermeiden - eine Kürzung des Gewinns bzw. die Erhöhung des Verlustes gemäß § 9 Nr. 1, S. 1 GewStG vorgenommen wird. ¹⁾

Im Regelfall ²⁾ macht die Kürzung (Erhöhung) 1,2 v.H. der Summe der Einheitswerte (einschließlich des 40%igen Zuschlags) der Betriebsgrundstücke aus.

Die in den Einheitswerten der Betriebsgrundstücke zu Tage tretenden Wertdiskrepanzen einschließlich des zu niedrigen Wertansatzes wirken sich - im Gegensatz zur nachfolgend zu beschreibenden Gewerkekapitalsteuer - also aus: Sie haben Belastungsunterschiede bei der Gewerbeertragsteuer zur Folge und verstoßen somit gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

1) Von Spezialkürzungen für sog. Grundstücksunternehmen gemäß § 9 Nr. 1, S. 2 und 3 GewStG, Abschn. 62 GewStR wird hier abgesehen.

2) Zum Sonderfall siehe ergänzend § 9 I, S. 2 u. 3 GewStG.

b) Die Gewerbekapitalsteuer

Zur Ermittlung des der Gewerbekapitalsteuer zu unterwerfenden Gewerbekapitals wird vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes ausgegangen, der durch verschiedene Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert wird.

Für die hier vorgetragenen Überlegungen ist von Interesse, daß der Einheitswert des gewerblichen Betriebs um die in ihm enthaltenen Einheitswerte (einschließlich des 40%igen Zuschlags) für die Betriebsgrundstücke gemäß § 12 III Nr. 1 GewStG gekürzt wird. Dadurch soll wiederum eine zweite Belastung der Betriebsgrundstücke nach der Grundsteuer vermieden werden. ¹⁾ (Dabei ist es unerheblich, ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Grundsteuerbelastung der Betriebsgrundstücke vorliegt.) Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergibt sich in diesem Fall nicht, da die Einheitswerte mit ihren Wertdiskrepanzen gleichermaßen aus den Einheitswerten des Betriebsvermögens herausgenommen werden.

Anzumerken ist hier - worauf bei den späteren Reformüberlegungen zurückzukommen sein wird -, daß (die Gewerbekapital und) die Gewerbeertragsteuer bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns zum Zwecke der Besteuerung durch die Gewerbeertrag-, Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

4. Einheitswerte und Erbschaft-/Schenkungssteuer

Steuergegenstand der Erbschaft- und Schenkungssteuer ²⁾, deren Aufkommen den Ländern zusteht, ist der Übergang von Vermögen.

- Der Erbschaftsteuer unterliegen Erwerbe von Todes wegen.

Die entsprechenden steuerpflichtigen Tatbestände sind in § 3 ErbStG im einzelnen aufgeführt.

- Der Schenkungssteuer unterliegen Schenkungen unter Lebenden (§ 1 ErbStG); die steuerpflichtigen Tatbestände sind in § 7 ErbStG genannt. ³⁾

-
- 1) Anzumerken ist, daß das nicht in Grundstücken angelegte Eigenkapital - wie auch das langfristige Fremdkapital (Dauerschulden und die darauf entrichteten Zinsen) der GewEst und der GewKapSt unterworfen wird, folglich einer doppelten Belastung unterliegt.
 - 2) Die Vorschriften für die Erbschaftsteuer gelten für die Besteuerung von Schenkungen analog; es wird deswegen im folgenden nur von der Erbschaftsteuer (ErbSt) gesprochen, gemeint sind aber die beiden Steuertatbestände.
 - 3) Besteuert werden darüber hinaus "Zweckzuwendungen" von Todes wegen oder unter Lebenden sowie Familienstiftungsvermögen (letzteres in Zeitabständen von dreißig Jahren).

Bemessungsgrundlage der Steuer ist gemäß § 10 I, S. 1 ErbStG "die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist." Die Höhe der Bereicherung wird allein nach steuerrechtlichen Bewertungsmaßstäben ermittelt.

Maßgeblich für den steuerpflichtigen Erwerb sind gemäß § 12 ErbStG die Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Dementsprechend ist - und hier werden nur die für diese Analyse relevanten Bestimmungen aufgegriffen -,

- der Grundbesitz mit dem Einheitswert anzusetzen, wobei gemäß Art. 2 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17. April 1974 der Einheitswert auf der Basis 1. Januar 1964, erhöht um den Zuschlag von 40 v.H., zugrunde gelegt wird. Ausgenommen von dieser Regelung ist wiederum der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, der zu 100 % anzusetzen ist.
- das Betriebsvermögen nach den oben dargestellten Grundsätzen, die für die Vermögensaufstellung gültig sind, zu bewerten (Betriebsgrundstücke gehen folglich mit 140 v.H. ihres Einheitswertes in den Einheitswert des gewerblichen Betriebes ein).

Die abgestuften Wertdiskrepanzen innerhalb der verschiedenen Arten des Grundbesitzes und im Vergleich zu anderen Vermögensarten, führen ähnlich wie bei der Vermögensteuer zu Belastungsunterschieden innerhalb ein und desselben Erbschafts/Schenkungsfallles wie auch bei den Erbschafts-/Schenkungsfallles untereinander. Dabei kann je nach Struktur und Aufteilung des Erbes/der Schenkung auf die Erben/die Beschenkten des Ausmaß der Belastungsunterschiede besonders deutlich werden, weil eine "Kompensation" der "Vorteile" und "Nachteile" - wie das bei der Vermögensteuer noch der Fall sein mag - hier nicht so leicht zu realisieren ist.¹⁾ Es gilt auch hier die Feststellung, daß gegen den Grundsatz der

1) Siehe ergänzend Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 621.

Gleichmäßigkeit der Besteuerung in mehrfacher Weise verstoßen wird.

Anzumerken ist - wiederum mit Blick auf die nachfolgenden Reformüberlegungen -, daß die Erbschaftsteuer weder bei der Einkommensteuer (wenn von bestimmten, diese Darstellung nicht relevanten Detailregelungen abgesehen wird), noch bei der Gewerbebeertragsteuer oder bei der Körperschaftsteuer zu einer Minderung der jeweiligen Steuerbemessungsgrundlage führt.

5. Einheitswert und Einkommensteuer

a) Gewinnermittlung bei nichtbuchführungspflichtigen Landwirten

Das Einkommensteuergesetz kennt verschiedene Arten der Gewinnermittlung bei den verschiedenen Einkunftsarten. Bei der ersten Einkunftsart, der aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, kann soweit eine Buchführungspflicht nicht besteht, die Gewinnermittlung gemäß § 13a EStG nach Durchschnittssätzen vorgenommen werden.

Danach setzt sich der Durchschnittssatzgewinn vor allem zusammen aus:

- einem Zwölftel des sog. Ausgangswertes, bei dem es sich in der Regel um den in den Einheitswert des Betriebes eingehenden Wirtschaftswert handelt (sog. Grundbetrag);
- einem Achtzehntel des in den Einheitswert eingehenden Wohnungswertes, um den Nutzungswert der Wohnung (s.u.) entsprechend der Besteuerung zu unterwerfen.

D.h., hier spielen die Einheitswerte eine dominierende Rolle bei der Gewinnermittlung. Die Schwächen der Einheitsbewertung mit ihren zu geringen Werten gehen somit direkt in die zu ermittelnden Gewinne ein. Im Vergleich zu den anderen Gewinnermittlungsvorschriften resultiert aus dieser Vorgehensweise ein

Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu Gunsten der nichtbuchführungspflichtigen Landwirte. 1)

b) Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Einfamilienhaus (§ 21a EStG)

Zu den der Einkommensteuer zu unterwerfenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören gemäß § 21 II EStG auch

- der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus und
- der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung.

Die Ermittlung des Nutzungswertes richtet sich nach der Art des Gebäudes.

- = Bei einem Zwei- oder Mehrfamilienhaus ist für den Nutzungswert die ortsübliche Miete für die Wohnung anzusetzen.
- = Bei einem Einfamilienhaus oder bei einer Eigentumswohnung wird gemäß § 21a EStG als Nutzungswert 1 v.H. des maßgeblichen Einheitswertes als "Grundbetrag" für den Nutzungswert angesehen. In diesem Prozentsatz sind die üblichen Bewirtschaftungskosten (einschließlich der Grundsteuer) bereits ertragsmindernd berücksichtigt. Absetzbar bis zur Höhe des Grundbetrages bleiben allein noch die Schuldzinsen, die mit der Nutzung der Wohnung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sowie eine erhöhte Absetzung für Abschreibung gemäß § 7b EStG.

Bei der Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung handelt es sich um eine Konstruktion des Gesetzgebers mit folgender Grundüberlegung: Eigenkapital, das in eigengenutztem Grundvermögen angelegt ist, erwirtschaftet keine Zinsen, wird folglich auch nicht besteuert. Eigenkapital, das in Form von

1) Die Kritik sieht also nicht - wie das Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, hrsg. v. Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1978, - an dem Verfahren zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, sondern an der Höhe der Steuer-Bemessungsgrundlage selbst an.

Spareinlagen oder Wertpapieren angelegt ist, erwirtschaftet dagegen Zinsen, die der Einkommensteuer unterliegen. Während der Eigentümer eines Eigenheimes/einer Eigentumswohnung sich der Steuerpflicht "entzieht", muß der Kapitalanleger seine Zinserträge versteuern. Mit dem Ansatz des Nutzungswertes der Wohnung soll folglich dem Gleichheitsgrundsatz der Besteuerung aus dieser Sicht Rechnung getragen werden. ¹⁾

Hier ist nun nicht zu prüfen, ob die obige Rechtfertigung für diesen Steuertatbestand grundsätzlich aufrechterhalten werden kann oder nicht ²⁾, sondern zu prüfen ist hier nur, in welcher Weise die Einheitswerte in den Besteuerungsvorgang einbezogen werden:

Dabei ist zunächst bezüglich des unterschiedlichen Ansatzes bei Einfamilienhäusern und Zweifamilienhäusern (gültig seit dem 1. Januar 1974) - einerseits 1 v.H. des um 40 v.H. erhöhten Einheitswertes zum 1. Januar 1964 und andererseits die ortsübliche Miete - festzustellen, daß der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht erfüllt sein kann. ³⁾

Ergänzend ist aber - bezogen auf den Einheitswert - folgendes anzumerken: Auch wenn die Besteuerung des Wohnungseigentümers mit der Festlegung des maßgeblichen Einheitswertes der Besteuerung des Kapitalanlegers ursprünglich einmal entsprechen haben mag, so ist diese Feststellung wegen des zwischenzeitlich zu niedrigen Einheitswertes bei vergleichsweise geringfügig veränderter Kapitalrendite heute zumindest in Frage zu stellen.

-
- 1) Allerdings sollte die Besteuerung (wenn überhaupt) - so das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 112, nicht auf den fiktiven Ertrag des investierten Kapitals, sondern bei dem jeweiligen Wert der Nutzung des Wirtschaftsgutes "Wohnung" ansetzen. Wenn so verfahren wird, sind ganz andere Vergleiche anzustellen, um zu prüfen, ob die Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch gewahrt ist.
 - 2) Im übrigen ist darauf hinzuweisen, daß der Nutzungswert der eigengenutzten Wohnung innerhalb einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebs diesen Vorschriften nicht unterliegt. Anzusetzen ist hier - soweit nicht § 13a EStG zur Anwendung kommt (s.o.) - die ortsübliche Miete (unter Berücksichtigung bestimmter Abschläge) gemäß § 8 EStG, Abschn. 164 bI EStR.
 - 3) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, a.a.O., S. 112 f.

6. Einheitswerte und Grunderwerbsteuer

Steuergegenstand der Grunderwerbsteuer sind sog. Erwerbsvorgänge, wobei wirtschaftliches Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (§ 2 GrEStG). Ihr Aufkommen steht den Gemeinden zu. Unabhängig von der im Gesetz vorgenommenen Klassifikation der einzelnen steuerpflichtigen Erwerbsvorgänge ist hier festzuhalten, daß zwei Bemessungsgrundlagen für die Steuerermittlung zur Anwendung gelangen (können). Entweder der

- Wert der Gegenleistung (§ 11 GrEStG), der in diesem Zusammenhang nicht weiter behandelt zu werden braucht oder
- der Wert des Grundstücks (§ 12 GrEStG). Dieser ist anzusetzen, wenn eine Gegenleistung nicht existiert oder nicht zu ermitteln ist. Maßgeblich ist dann als Bemessungsgrundlage der Einheitswert nebst 40%-Zuschlag des betreffenden Grundstücks.

Aufgrund der niedrigen Einheitswerte im Vergleich zu den Verkehrswerten, von denen als Wert der Gegenleistung auszugehen ist, fällt es nicht schwer, auch hier einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu konstatieren. Er darf jedoch nicht überbetont werden, da auf den Einheitswert nur hilfsweise zurückgegriffen wird. ¹⁾

Als ein weiteres Zwischenergebnis ist also festzustellen:

- Die jeweiligen Unterbewertungen wirken sich wie echte Steuervergünstigungen aus. Das Ausmaß entspricht dem jeweiligen Bewertungsvorteil multipliziert mit dem jeweils zur Anwendung kommenden Steuersatz. ²⁾
- Am besten schneidet dabei - siehe auch die Übersicht auf S. 26 - das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ab.

1) Hinzuweisen ist allerdings auf Besteuerungsfälle, bei denen mit dem Übergang von Gesellschaftsanteilen zugleich auch Grundstücke übertragen werden (§ 10 II Nr. 2 GrEStG).

2) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 620.

- Beim Grundvermögen wird das unbebaute Grundstück stärker belastet als das bebaute Grundstück.
- Die Bewertungsvorteile des Grundbesitzes bleiben bei der Besteuerung von Betriebsvermögen erhalten.
- Demgegenüber wird das Kapitalvermögen stark benachteiligt, es sind "aktuelle" Werte anzusetzen, die insbesondere durch die Vermögensteuer, aber auch durch die Erbschaftsteuer stärker belastet werden. 1)

V.

Die bisherigen Ausführungen machen deutlich: Aufgrund der bei der Einheitsbewertung sich ergebenden Wertdiskrepanzen und mit den einheitswertabhängigen Steuern und einheitswertgebundenen Steuertatbeständen wird permanent und sicherlich auch in beträchtlichem Maße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. 2) Die Folgen: Es kommt zu ungleichen Steuerbelastungen bei wirtschaftlich grundsätzlich gleichen Ausgangssachverhalten. Die bei einzelnen Steuertatbeständen sich ergebenden Steuerentlastungen (im Vergleich zu den höheren Belastungen "gleicher" Tatbestände) sind mit verdeckten Steuervergünstigungen gleichzusetzen 3); sie haben die Eigenschaft, i.d.R. nicht als solche erkannt und betrachtet zu werden. Diese Entlastungseffekte und Steuervergünstigungen sind im Gegensatz zu politisch gewollten Steuervergünstigungen nicht finanzpolitisch einsetzbar; abzusehen ist - wie erwähnt - von der Ausklammerung der Einheitswerte des

-
- 1) Vgl. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, L. Kullmer: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, Tübingen 1975, S. 262 ff., S. 275 ff.
 - 2) Die eingangs zitierte Entschließung des Deutschen Bundestages war bereits bei ihrer Verabschiedung im Ansatz nicht erfüllt und ist heute aufgrund der zwischenzeitlichen Wertveränderungen erst recht nicht mehr gültig.
 - 3) "Insoweit als die Bewertung der Besteuerungsgrundlagen nicht der Zielsetzung der einzelnen Steuergesetze entspricht, führt sie zu einer Verfälschung der Steuerpflicht." Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 615.

land- und forstwirtschaftlichen Vermögens beim 40 v.H.-Zuschlag und von dem Verzicht auf diesen Zuschlag bei der Grundsteuer. Sie beruhen vor allem auf methodischen und technischen Schwierigkeiten des Bewertungsverfahrens - wobei nicht verkannt sein soll, daß die Schwierigkeiten zur Begründung politisch motivierter Untätigkeit zum Teil auch überbewertet und vorgeschoben werden.

Diese Belastungsunterschiede haben zudem bestimmte alloka-tions-, wettbewerbs- und verteilungspolitische Konsequenzen, die hier nicht im einzelnen diskutiert, geschweige denn quan-tifiziert werden können.

Ferner: Die "unmerklichen" Steuerentlastungseffekte (sie wer-den im Subventionsbericht unter den Steuervergünstigungen nicht erfaßt) haben entsprechende Steuermindereinnahmen bei den jeweiligen Steuern und ihren Steuergläubigern zur Folge.

Schließlich haben die Belastungsunterschiede eine finanzpsy-chologische Dimension. Auch wenn sie im Einzelfall vielleicht von geringem Gewicht sein mögen, können sie - in Verbindung mit anderen Ungereimtheiten des Steuersystems, die in der aktuellen Steuerreformdiskussion aufgezeigt werden- insgesamt einen (negativen) Beitrag zur Ablehnung des Steuersystems durch den Steuerzahler leisten.

Die zur Reform des Bewertungsgesetzes von 1965 herangezogene Begründung ist deswegen so aktuell wie zuvor: "Allgemein ist infolge der geänderten Wertverhältnisse eine nicht länger vertretbare Diskrepanz zwischen den tatsächlichen und den Einheitswerten eingetreten. Eine neue allgemeine Feststellung der Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes erscheint daher zur Beseitigung von Ungleich-mäßigkeiten und zur Heranführung der bisherigen Einheitswerte an die neuen Wertverhältnisse als Grundlage einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung unerläßlich." 1)

Der Unterschied zur damaligen Reform besteht nun darin, daß der zeitliche Abstand kürzer ist; aufgrund der bisherigen Erfahrungen mit der Reform der Einheitsbewertung sollte jedoch mit einer weiteren Reform nicht so lange gewartet werden wie bei

1) Bundestags-Drucksache IV/1488, S. 28.

der vorhergehenden Reform, zumal die damaligen Hinderungsgründe (Nachkriegszeit, Wohnungsbewirtschaftung) heute entfallen.

All diese Punkte geben Anlaß genug, sich Gedanken über die Beseitigung der festgestellten Mängel bei der Einheitsbewertung und bei den betroffenen Steuern zu machen, um einen höheren Grad bei der Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung mit entsprechend positiven Auswirkungen für das Steuersystem zu erreichen.

An welche Lösungsmöglichkeiten zur Beseitigung der Wertdiskrepanzen ist zu denken? Die möglichen Lösungsansätze lassen sich wie folgt gruppieren:

- der Beseitigungsansatz
- der Behelfsansatz
- der Substitutionsansatz.

Dazu sind folgende Ausführungen zu machen:

1. Der Beseitigungsansatz

Die Lösung der aufgeführten Probleme wird in der grundsätzlichen Aufhebung der mit der Einheitsbewertung in Zusammenhang stehenden Fragen erkannt. Diese Lösung geht also einer steuertechnischen Beseitigung der Belastungsunterschiede aus dem Weg.

Zwei Ansätze sind hier denkbar:

a) Abschaffung der einheitswertabhängigen Steuern

Der Vorschlag einer (ganz oder teilweisen) Abschaffung der einheitswertabhängigen Steuern ist nicht neu, ¹⁾ er kann gegebenenfalls auf die einheitswertgebundenen Steuertatbestände ausgeweitet werden. Es gilt: Mit jeder Beseitigung einer

1) Vgl. K. Tipke: Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 5. Aufl., Köln 1978, S. 353.

Steuer oder mit jeder Reduzierung der Steuersätze der betreffenden Steuern werden die Belastungsunterschiede abgebaut oder zumindest doch gemindert.

Dieser Vorschlag klingt auf den ersten Blick radikaler als er in Wirklichkeit ist. Zu bedenken ist, daß schon seit längerem die Abschaffung der Gewerbesteuer - insbesondere der Gewerbekapitalsteuer - und die der Vermögensteuer aus verschiedenen Gründen von durchaus kompetenten Stellen gefordert und auch seitens finanzpolitischer Entscheidungsträger bereits wiederholt ernsthaft erwogen worden ist. Dabei ist zu beachten, daß die Forderungen bezüglich der Abschaffung der einen oder anderen Steuer in der Regel mit anderen Argumenten begründet werden, z.B. mit stabilitäts- und/oder wachstumspolitischen Zielsetzungen. Die hier vorgetragene Begründung wäre folglich als ein zusätzliches Argument ins Feld zu führen. Auch die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung ist schon wiederholt in Frage gestellt worden ¹⁾; die Besteuerung der Landwirtschaft nach § 13a EStG will die Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft sowieso ganz abschaffen. ²⁾ Neu in die Diskussion eingebracht würde also bei diesem Vorschlag vor allem die Abschaffung der Grundsteuer und der Erbschaftsteuer. ³⁾

Dieser Ansatz kann in seiner Tragweite hier nicht im einzelnen diskutiert werden. Darauf hinzuweisen ist aber, daß bei seiner Verwirklichung das gesamte Steuersystem einschließlich des Systems des Finanzausgleiches neu überdacht und konzeptionell verändert werden müßte; die sich daraus ergebenden gesamtwirtschaftlichen Wirkungen sind nicht zu übersehen. Die

-
- 1) So plädiert das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 115 ff., nach einer ausführlichen Abwägung der Argumente dafür, auf die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus ganz zu verzichten. Demzufolge dürften dann auch keine mit der Nutzung der Wohnung in Zusammenhang stehenden Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden.
 - 2) Vgl. Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, a.a.O., S. 90 ff.
 - 3) Die Überlegungen zur Abschaffung der Grunderwerbsteuer sind bereits in ein konkretes Stadium getreten; siehe "Matthöfer will die Grunderwerbsteuer abschaffen", in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 6/8.1.1979, S. 7.

Diskussion über die vorgesehene Abschaffung der Lohnsummensteuer - einer einzelnen Steuer - deckt die bei solchen tiefgreifenden Veränderungen auftretenden Schwierigkeiten nur allzu deutlich auf. Darüber hinaus wären insbesondere bei der Abschaffung der Vermögen- und Erbschaftsteuer konträre verteilungspolitische Diskussionen (mit ideologischem Gehalt) zu erwarten.

b) Ersatzlose Streichung der Einheitswerte

Der Vorschlag zielt darauf ab, die Einheitswerte abzuschaffen, von denen die geschilderten ungleichen Belastungswirkungen ausgehen. Ein solches Verfahren hätte teilweise eine andere Stoßrichtung als die Abschaffung der einheitswertabhängigen Steuern.

Folgende Konsequenzen wären zu berücksichtigen:

- Die Grundsteuer entfiere. Das hätte - abgesehen von dem Einnahmeausfall bei den Gemeinden als Steuergläubiger und den dafür vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen - zur Folge,
 - = daß die Belastung des landwirtschaftlichen Grundvermögens und des gewerblichen Grundvermögens entsprechend vermindert würde. Dabei wäre im Einzelfall zu prüfen, in welchem Maße die Entlastung gänzlich bei den Grundbesitz-Eigentümern verbleiben oder an die Endverbraucher weitergereicht würde.
 - = daß die Belastung des Mietwohnungsbaus ebenfalls reduziert würde. Inwieweit die Mietpreise davon "profitieren" würden, muß offen bleiben.
 - = die Belastung des privaten Grundvermögens in entsprechendem Maße sinken würde.

Da es sich bei der Grundsteuer um eine auf einer einheitlichen Steuertatbestand beruhenden Besteuerungsvorgang handelt, wäre der Wegfall der Einheitswerte mit der Abschaffung der Steuer gleichzusetzen. Ein wesentlicher Kritikpunkt der Ungleichmäßigkeit der Besteuerung würde entfallen.

- Ganz andere Ergebnisse kämen bei der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer zustande. Bei einer ersatzlosen Streichung

der Einheitswerte würde die Vermögensart "Grundbesitz" aus der Besteuerung herausgenommen. Durch ein solches Verfahren würde die bisher bestehende ungleichmäßige Belastung verschiedener Vermögensobjekte nur noch vergrößert. Die bestehenden allokativen Verzerrungen würden verschärft. Das kann sicherlich nicht der Sinn einer Reformmaßnahme und der mit ihr verfolgten Ziele sein.

- Bei der Gewerbesteuer wären folgende Effekten zu beachten:

= Gewerbeertragsteuer

Zunächst würde durch den Wegfall der Grundsteuer der Gewerbeertrag und das Aufkommen der Gewerbeertragsteuer in entsprechendem Maße steigen, da sich die Betriebsausgaben vermindern.

Eine Kürzung des Gewerbeertrages (bzw. Erhöhung des Gewerbeverlustes) wäre im übrigen nicht mehr nötig (und möglich), weil der Grund für diese Modifikation entfällt. Die Folge: Das Gewerbeertragsteueraufkommen würde zusätzlich steigen. Außerdem wäre das Aufkommen aus der Einkommen- und/oder Körperschaftsteuer höher.

= Bei der Gewerbekapitalsteuer wäre durch den Wegfall der Grundsteuer ebenfalls die Modifikation bei der Ermittlung des Gewerbekapitals nicht mehr zu rechtfertigen. Das hätte aber nicht zur Folge, daß nun die Gewerbekapitalsteuer steigt. Da es einen Einheitswert für den Grundbesitz nicht mehr gibt, würde die Vermögensaufstellung das Gewerbekapital von vornherein entsprechend niedriger ausweisen, d.h. die Gewerbekapitalsteuer würde in ihrem bisherigen Aufkommen unverändert bleiben.

Die Folge also ist: Das betriebliche Grundvermögen würde nicht der Gewerbekapitalsteuer - und (wie erwähnt) auch nicht der Vermögensteuer und gegebenenfalls der Erbschaftsteuer - unterworfen. Das hätte gegenüber dem "sonstigen" Gewerbekapital eine ungleichmäßige Belastung zur Folge.

- Die Abschaffung der Einheitswerte würde bei der Besteuerung der Landwirtschaft nach § 13a EStG die Gewinnermittlungsmethode aufheben. Dies käme den Vorstellungen des oben

zitierten Gutachtens zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft entgegen.

- Die Abschaffung der Einheitswerte würde bei der Besteuerung der eigengenutzten Wohnung dazu führen, daß der Besteuerungstatbestand aufgehoben würde. Damit wäre die grundsätzliche Problematik, ob der Nutzungswert besteuert werden soll oder nicht, wieder aufgegriffen.
- Die Abschaffung der Einheitswerte wäre bei der Grunderwerbsteuer zu vernachlässigen, da der Einheitswert nur in Ausnahmefällen als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Allerdings: Wenn kein adäquater Wert vorhanden ist und ein Einheitswert nicht besteht, müßte der an sich zu steuernde Tatbestand aus der Besteuerung herausfallen, weil keine Bemessungsgrundlage vorhanden ist. Die Folge: Es käme zu einer ungleichmäßigen Besteuerung, die Diskrepanz wäre größer als zuvor.

Fazit: Der Beseitigungsansatz kann nicht als eine angemessene Lösung der konstatierten Belastungsunterschiede angesehen werden. Das Gegenteil ist der Fall: Neue Belastungsunterschiede würden hervorgerufen.

2. Der Behelfsansatz

Dieser Ansatz hält an den geltenden Einheitswerten unverändert fest; er nimmt die in den Bewertungsverfahren liegenden Probleme als "unlösbar" hin. Eine derartig ausgerichtete Lösung kann folglich nur an den Symptomen kurieren.

Auch hier sind wiederum zwei Ansätze denkbar:

a) Festsetzung eines paschalen Zuschlags

Es könnte daran gedacht werden, die Einheitswerte - wie im Jahre 1974 - generell durch einen pauschalen Zuschlag zu erhöhen. Ein solches Vorgehen würde die Einheitswerte zwar vorübergehend an die Verkehrswerte heranzuführen können. Grundsätzlich wären Ungleichmäßigkeiten bei der Besteuerung dadurch aber nicht ausgeschlossen; das Gegenteil ist der Fall: Zum einen werden die bestehenden Wertdiskrepanzen fortgeschrieben und durch den prozentualen Zuschlag sogar noch verstärkt; insbesondere die strukturellen Wertdiskrepanzen sind damit nicht beseitigt. Zum zweiten ist zu bedenken, daß die

Verkehrswerte des Grundbesitzes sich nicht in gleichem Maße einheitlich - wie der Zuschlag es suggeriert - entwickelt haben. Zwischenzeitlich eingetretene Wertverschiebungen würden durch einen pauschalen Zuschlag nicht aufgefangen werden können. Diese Fragen würden dringend einer Lösung zugeführt werden müssen, wenn wenige Jahre später erneut die Frage einer Wertanpassung zur Diskussion stünde. Mit einer solchen Maßnahme könnte allenfalls ein Zeitgewinn erzielt werden, bis eine grundlegende Reform erarbeitet ist; dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kommt man damit jedoch in keiner Weise näher.

b) Festsetzung differenzierter Steuersätze

Es könnte daran gedacht werden, die bestehenden Wertdiskrepanzen zwischen den einzelnen Vermögensarten durch unterschiedlich hohe Steuersätze für die einzelnen Vermögensarten in den Einzelsteuern auszugleichen. Ein solches Verfahren setzt aber nicht nur die Kenntnisse über das tatsächliche Ausmaß (die Relationen) der Wertdiskrepanzen voraus - wenn die bekannt wären, könnten auch gleich die Bemessungsgrundlagen entsprechend korrigiert werden -, sondern würde das Besteuerungsverfahren in starkem Maße unübersichtlich werden lassen und erschweren.

Fazit: Auch dieser zweite Ansatz führt nicht zum angemessenen Ausgleich der Belastungsunterschiede. Zudem: Durch laufende Wertveränderungen müßte über die Frage des pauschalen Zuschlags bzw. der Anpassung der Steuersätze immer wieder neu diskutiert und politisch entschieden werden. Die dabei auftretenden Schwierigkeiten sind leicht abzusehen.

3. Der Substitutionsansatz

Der Ansatz hält an der Einheitsbewertung und den Einheitswerten grundsätzlich fest, er strebt aber eine kontinuierliche zeitnahe Bewertung (Neubewertung) an. D.h. die Einheitswerte

sollen möglichst nahe an die Verkehrswerte herangeführt werden.

Eine Substitution der bestehenden, zu niedrigen Einheitswerte durch neue Einheitswerte könnte auf zwei Ansätzen beruhen:

a) auf der Einführung neuer Bewertungsmethoden

Es sind verschiedene Alternativen zu den bisher verwandten Bewertungsverfahren in die Diskussion eingebracht worden:

- Verwendung von Kaufpreissammlungen
Sie haben den Nachteil, daß sie nicht vollständig die zu bewertenden Vermögensobjekte erfassen und daß sie nicht auf einen Stichtag abzustellen sind.
- Selbstveranlagung mit "Strafbestimmung"
Hinter diesem Vorschlag steht die Überlegung, daß der Staat im Zweifelsfall das Vermögensobjekt zu dem vom Steuerpflichtigen deklarierten Wert ankaufen kann. Der Steuerpflichtige würde sich also hüten, den Wert zu niedrig anzusetzen, weil er sonst seinen Grundbesitz u.U. verkaufen muß. In der Praxis handelt es sich bei dem Optionsrecht des Staates um ein inhaltsleeres Instrument: Dagegen sprechen nicht nur fiskalische, sondern vor allem auch ordnungspolitische Überlegungen.

Die gerade genannten Vorschläge laufen im Endergebnis darauf hinaus, die Einheitsbewertung weniger diskretionär zu regeln, sondern sie stärker in das Ermessen der Finanzverwaltung zu überführen.¹⁾ Dadurch würde bei der großen Zahl der Einzelfälle und den zu erwartenden Einspruchsverfahren (unter Hinzuziehung von Sachverständigen) die Einheitsbewertung nicht nur durch einen hohen Zeitbedarf und Verwaltungsaufwand, sondern vor allem auch durch neuerliche Ungleichmäßigkeiten in der Bewertung gekennzeichnet.

- Brandversicherungswerte und/oder Hypothekenwerte
Derartige Wertansätze können den gesamten, zur Bewertung anstehenden Grundbesitz nicht vollständig und nicht wertgerecht erfassen. Darüber hinaus fehlt auch hier wieder der Bezug zu einem bestimmten Bewertungsstichtag.
- Anschaffungs- und Herstellungskosten
Die Steuerreformkommission plädiert dafür, auf das Ertragswertverfahren bei der Grundbesitzbewertung ganz zu verzichten und stattdessen auf das Sachwertverfahren zurückzukommen. Dabei könnten insbesondere die Anschaffungs- und

1) Siehe dazu J. Pelka: Die Einheitsbewertung ..., a.a.O., S. 219.

Herstellungskosten in den Mittelpunkt der Bewertung gerückt werden. 1) Bei der Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe möchte sie die bisherige pauschalierte Reinertragsermittlung durch eine tatsächliche Reinertragsermittlung substituieren.

Derartige methodische Umstellungen benötigen zur Abklärung der Verfahren und der Bewertungsergebnisse einen beträchtlichen Arbeitsaufwand und Zeitbedarf. Zu bedenken ist: Neue Bewertungsmethoden müssen eine zeitnahe Bewertung ermöglichen und Ergebnisse liefern, die in einer "richtigen" Relation zu den zu bewertenden Vermögensobjekten zu- und untereinander stehen. Die dazu erforderlichen Detail-Überlegungen sollen hier nicht weiter diskutiert werden. Zur Verdeutlichung der Probleme ist beispielsweise zu verweisen auf die umfangreiche Arbeit des Schätzungsausschusses zur Vorbereitung der Einheitsbewertung 1964 des Grundvermögens über die Bewertung des Grundvermögens. 2)

Zudem: Es wäre nicht auszuschließen, daß sich bei neuen Bewertungsverfahren neuerliche Wertdiskrepanzen ergeben würden und das ganze Problem der Belastungsunterschiede in absehbarer Zeit wiederum die Steuerdiskussion "beleben" würde. 3)

Eine erste Schlußfolgerung muß deswegen lauten: Eine Neubewertung der Einheitswerte auf der Basis neuer Bewertungsmethoden ist kurzfristig nicht durchführbar und würde - selbst wenn neue Bewertungsmethoden entwickelt werden und in absehbarer Zeit zu Einsatz kommen könnten - nicht "automatisch" die Einhaltung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung garantieren.

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 624.

2) Siehe dazu das Gutachten des Schätzungsausschusses, Bundestags-Drucksache IV/1488, S. 83 ff.

3) Siehe ergänzend unten S. 48.

b) auf einer zeitnahen Bewertung unter Verwendung der vorhandenen Bewertungsmethoden

Nach Ansicht der Steuerreformkommission könnte die Einheitsbewertung, wenn die gesetzlichen Vorschriften zur Anwendung gekommen wären und in Zukunft angewandt werden, ihre Funktion durchaus erfüllen. (Zweckmäßig erscheint jedoch ergänzend eine Überprüfung der verschiedenen Bewertungsmethoden auf ihre Gleichgewichtigkeit hin, um feststellbare Wertdiskrepanzen, die in dem Bewertungsverfahren begründet sind, ausräumen zu können.) Die entstehenden Bewertungsvorteile wären mit den derzeitigen Wertdiskrepanzen nicht zu vergleichen, sie wären mit Blick auf den Verwaltungsaufwand steuerlich vertretbar. ¹⁾

Tatsächlich hat die Exekutive bisher keine Anstalten unternommen, um diesen Vorstellungen der Steuerreformkommission nachzukommen. Das beruht vor allem auf zwei verschiedenen Überlegungen:

(1) Zum einen wird argumentiert, eine Neubewertung wäre mit beträchtlichem Verwaltungsaufwand bei den Steuerpflichtigen und bei der Finanzverwaltung verbunden. Dazu ist anzumerken, daß die Furcht vor einer Neubewertung vor allem wohl auf die angestrebte Perfektion bei den Bewertungsmethoden zurückzuführen ist und dementsprechend maßgeblich zu den Wertdiskrepanzen beigetragen hat: In der Tat macht die Durchsicht des Bewertungsgesetzes und der dazugehörigen Richtlinien deutlich, daß dem Grundgedanken der Einheitsbewertung, das sich als Massenverfahren zu bewähren hat, nicht gefolgt wurde. Zu erkennen ist das Bemühen um eine stetige Verfeinerung des Verfahrens. Die damit hergestellte scheinbare Exaktheit der Ergebnisse als Beitrag zur Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung brachte Verfahrenshemmnisse und schließlich die Aussetzung des Verfahrens wegen zu hoher Kosten mit sich; die geschilderten Belastungsunterschiede

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 616.

ergaben sich zwangsläufig. Das aber torpediert die Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit in seiner Gesamtheit. So wird der Grundgedanke der Einheitsbewertung "ad absurdum" geführt.

Durch Ausdünnung und Straffung der Vorschriften kann der Schritt zu einer zeitnahen Bewertung gewagt werden. Durch eine stärkere Vereinfachung ist dann im Einzelfall eine Abweichung vom gemeinen Wert möglich, jedoch ist der dadurch bedingte Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit weit geringer einzuschätzen gegenüber dem Verstoß, der durch einen generellen Verzicht auf eine Neubewertung angeordnet wird.

Eine zweite Schlußfolgerung muß also lauten: Ruhig etwas weniger Perfektion im Detail - also vor allem Vereinfachung beim Bewertungsverfahren ¹⁾ -, dafür aber Vermeidung von langjährigen Belastungsunterschieden durch regelmäßige Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte - bei gegebenenfalls relativ geringen Wertdiskrepanzen im Einzelfall (Bewertung mit mittlerer Genauigkeit). ²⁾ Es scheint, daß dies auf Grund der seit Verabschiedung des Bewertungsgesetzes (1965) weiterentwickelten Computertechnik grundsätzlich machbar ist.

(2) Zum zweiten ist grundsätzlich zu bedenken, daß - wenn einmal unterstellt wird, eine regelmäßige Neubewertung sei verwaltungstechnisch möglich -, die kontinuierliche Neubewertung ³⁾ der Vermögensobjekte zu ständig höheren Einheitswerten führen müßte. Dieser Effekt hat eine Bedeutung für steuersystematische Zusammenhänge (längerfristige Perspektive) und für die Belastungswirkungen die betroffenen Einzelsteuern (kurzfristige Perspektive):

-
- 1) Siehe dazu auch Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 623; Hoffmeister: Gedanken zur Hauptfeststellung ..., a.a.O., S. 493 f.
 - 2) Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß Wertabweichungen im Detail steuerlich um so bedeutender werden, je mehr die Einheitswerte sich an die Verkehrswerte annähern.
 - 3) Davon ist auszugehen, denn bei einer einmaligen Neubewertung wäre in absehbarer Zeit die Frage der "richtigen" Höhe der Einheitswerte erneut Gegenstand steuerpolitischer Diskussionen.

(2.1) Höhere Einheitswerte ergäben sich insbesondere beim Grundbesitz. Da der Boden zunehmend knapper wird, sind überproportionale Wertsteigerungen heute die Regel und weiterhin leicht zu prognostizieren. Das aber hat zur Folge, daß Grund und Boden überproportional stark besteuert wird: Die Belastungswirkungen erlangen somit eine boden- und wohnungspolitische Dimension. Dementsprechend auch würde der Anteil der einheitswertabhängigen Steuern am Gesamtsteueraufkommen überproportional stark steigen. Es wäre zu prüfen, ob derartige Strukturverschiebungen beim Faktor "Boden" und im Gesamtsteuersystem gesamtwirtschaftlich noch zielgerecht sind bzw. erwünscht sein können. Würde diesem Argument gefolgt, müßte einerseits aus übergeordneten (gesamtwirtschaftlichen, insbesondere allokativen) und steuersystematischen Gründen die kontinuierliche Neubewertung (Höherbewertung) der Einheitswerte von einer permanenten Senkung der Steuersätze bei den betroffenen Steuern begleitet sein. Das würde bei dem bestehenden föderalen System und den unterschiedlichen Ertragshoheiten bei den einzelnen Steuern nicht nur ständig wiederkehrende und kontroverse Diskussionen um den Finanzausgleich hervorrufen, sondern letztlich auf eine Abschaffung dieser Steuern (wenn auf einen gespaltenen Tarif abgesehen wird - siehe dazu S. 54) hinauslaufen und damit die Einheitsbewertung "ad absurdum" führen. (Es könnte gefragt werden, welchen Sinn die Neu- und Höherbewertung dann noch hat als nur den, zusätzliche Verwaltungskosten bei den Steuerpflichtigen und bei der Finanzverwaltung zu "produzieren".) Andererseits ist aber zu bedenken, daß die Einheitswerte gegenwärtig - unabhängig von ihren ungleichen Belastungswirkungen - einen zu kleinen Anteil im Gesamtsteuersystem einnehmen. Insofern liegt auch hier ein systemverzerrender Effekt mit gesamtwirtschaftlichen Folgewirkungen vor.

Eine dritte Schlußfolgerung muß deswegen lauten: Bei Reformüberlegungen bzw. bei der Neubewertung der Einheitswerte muß diese längerfristige Entwicklungslinie angemessen beachtet werden: D.h. der steuertechnische Bereich der Fragestellung

wird verlassen, verlangt wird hier eine politische Entscheidung.

(2.2) Für die Finanz- und Steuerpolitik von unmittelbarer Bedeutung sind die Auswirkungen der Neubewertung und der höheren Einheitswerte bei den einheitswertabhängigen Steuern und den einheitswertgebundenen Steuertatbeständen.

- Ohne im einzelnen prüfen zu können, in welchem Ausmaß die Einheitswerte fortgeschrieben werden müßten, um die Verkehrswerte näherungsweise zu erreichen, gelten folgende Überlegungen für eine solche Reformmaßnahme bei den einzelnen Steuern:

= Grundsteuer

Das Aufkommen der Grundsteuer würde steigen; die Gemeinden verfügten über entsprechend höhere Steuereinnahmen. Für die Eigentümer des Grundbesitzes ergeben sich unterschiedliche Konsequenzen:

(=) Für den Bereich der Grundsteuer A kann die Grundsteuer zwar als Kostensteuer aufgefaßt werden. Wie sich die Steuererhöhung im Einzelfall auswirken würde - hier ganz zu Lasten des Gewinns, dort in Form einer Preiserhöhung - wäre im Einzelfall zu prüfen. Ein Mittelweg zwischen den beiden aufgezeigten Extremfällen dürfte die Regel sein.

(=) Im Bereich der Grundsteuer B hat die Grundsteuer - soweit der Mietwohnungsbau und der gewerbliche Grundbesitz betroffen sind - den Charakter einer Kostensteuer. Wie sich die Steuererhöhung auf Gewinn und Preise auswirken würde, wäre im Einzelfall zu prüfen.

Die Grundsteuererhöhung bei den Einfamilienhäusern würde den Charakter der Grundsteuer als eine zweite Vermögensteuer verstärken.

= Vermögensteuer

Die neuen Einheitswerte würden das Vermögensteueraufkommen der Länder erhöhen. Ob und in welchem Maße durch diese zusätzliche Belastung Überwälzungsvorgänge ausgelöst werden, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Soweit die erhöhte Vermögensteuer von Unternehmen zu ent-

richten ist, kann mit Preiseffekten gerechnet werden.

= Gewerbsteuer

Die erhöhten Einheitswerte würden bei

- (=) der Gewerbeertragsteuer zu erhöhten Absetzungen beim Gewerbeertrag bzw. zu einer Erhöhung des Gewerbeverlusteres führen. Das wäre - der erhöhten Grundsteuer entsprechend - systemgerecht, wenn - wie beschrieben -, eine Belastung des gewerblichen Grundbesitzes mit einer zweiten Realsteuer vermieden werden soll. Zugleich würde das Gewerbeertragsteuer-Aufkommen durch die Absetzung der erhöhten Grundsteuer als Betriebsausgabe zusätzlich gemindert.
- (=) der Gewerbekapitalsteuer keine besonderen Auswirkungen zur Folge haben. Die in den Einheitswert des Betriebsvermögens eingehenden erhöhten Einheitswerte für den betrieblichen Grundbesitz würden durch die Modifikation wieder herausgenommen. Per Saldo tritt somit eine Veränderung des der Gewerbekapitalsteuer zu unterwerfenden Gewerbekapitals nicht ein.

= Erbschaftsteuer

Das Erbschaftsteueraufkommen würde durch die erhöhten Einheitswerte steigen. Es ergeben sich ähnliche Effekte wie bei der Vermögensteuer, wobei jedoch hinsichtlich des Kreises der Steuerzahler und hinsichtlich der Überwälzungsmöglichkeiten Unterschiede zu machen sind.

= Gewinnbesteuerung der Landwirtschaft nach § 13a EStG

Die mit der Gewinnermittlung nach § 13a EStG arbeitende Landwirtschaft müßte eine höhere Einkommensteuer entrichten. Zu prüfen wäre im Einzelfall, was davon zu Lasten des Gewinnes von der Land- und Forstwirtschaft getragen werden müßte und welcher Anteil auf die Verbraucher überwälzt würde.

= Nutzungswert der Wohnung

Die Steuerreformkommission schlägt vor ¹⁾, wenn - entgegen ihrer Ansicht - der Nutzungswert der eigengenutzten Wohnung weiterhin besteuert werden soll, bei der Ermitt-

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 113.

lung des Nutzungswertes anstelle des Einheitswertes von den Anschaffungs- und Herstellungskosten auszugehen (diese wären in späteren Jahren durch Hochrechnung nach dem Baukostenindex den Verkehrswerten anzupassen), davon die Fremdmittel abzuziehen und auf den Nettobetrag einen bestimmten, einheitlichen Prozentsatz anzulegen. Dieses Verfahren würde zu einem angemessenen und aktuellen Ergebnis führen.

Bei erhöhten Einheitswerten würde der Nutzungswert in entsprechendem Maße steigen. D.h. die Einkommensteuerbelastung der eigengenutzten Wohnung würde um entsprechende Anteile wachsen.

= Grunderwerbsteuer

Die erhöhten Einheitswerte würden selbstverständlich das Steueraufkommen dieser Steuer steigern. Insgesamt ist aber diese Komponente hier zu vernachlässigen; besondere Auswirkungen für den Bau- und Wohnungsmarkt zeichnen sich nicht ab.

- Bezogen auf die einzelnen Steuern und Steuertatbestände werden bei einem solchen Verfahren, das auf eine sog. aufkommensneutrale Anhebung der Einheitswerte verzichtet, zumindest in vier Bereichen Konfliktpotentiale geschaffen:
 - = Die Grundsteuererhöhung würde beträchtliche Unruhe in den Wohnungsmarkt tragen. Diese könnte nur teilweise - und unter dem Einsatz von zusätzlichen öffentlichen Mitteln durch eine Anpassung der Wohngeldzahlungen mit entsprechenden Belastungen für die beteiligten öffentlichen Haushalte (Länder und Gemeinden) - kompensiert werden.
 - = Die Vermögensteuererhöhung würde zumindest in Teilbereichen der Wirtschaft als eine zusätzliche Belastung erkannt werden. Zu einer Zeit, in der die Abschaffung der Lohnsummensteuer beschlossen wurde und eine Kürzung der Gewerbesteuer erwogen wird, würde eine Erhöhung der Vermögensteuer die mit den beabsichtigten steuerpolitischen Maßnahmen in Angriff genommenen steuerpolitischen Ziele konterkarieren.
 - = Die erhöhte Belastung des Nutzungswertes der Wohnung würde die staatliche Förderung des privaten Wohnungsbaus konzeptionell belasten. Der positive Netto-Effekt der

staatlichen Förderungsmaßnahmen würde durch eine solche Maßnahme verkleinert.

- = Selbstverständlich wäre auch aus dem Kreis der nach § 13a EStG besteuerten Landwirte mit Widerständen zu rechnen. ¹⁾ (Allerdings: Es erscheint unlogisch, wenn einerseits allgemein von zu niedrigen Ertragsansätzen gesprochen wird und andererseits dann eine höhere Steuerbelastung als nicht tragbar deklariert wird.)
- Eine vierte Schlußfolgerung muß deswegen lauten: Die aufgezeigten Problembereiche verdeutlichen, daß eine Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte neben steuersystematischen und beträchtlichen technischen Schwierigkeiten auch mit beachtlichen, nicht zu unterschätzenden politischen Widerständen der Betroffenen zu rechnen hätte. Die zu erwartenden Reaktionen sollten jedoch nicht zur Folge haben, auf eine Anpassung der Einheitswerte von vornherein zu verzichten. Wenn der Wertansatz beim Grundbesitz grundsätzlich und allgemein als zu niedrig und verzerrt anerkannt wird, wäre ein solches Verhalten inkonsequent. Die aus einer Neubewertung resultierenden höheren Steuerbelastungen wären eine logische Folge dieser Überlegung; diese wird ja nicht um ihrer selbst willen durchgeführt, sondern um dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.

Es ist unzweckmäßig, die mit den zu niedrigen Ansätzen der Einheitswerte des Grundbesitzes verbundenen und ungleichmäßig verteilten Steuervorteile in den Wertansätzen versteckt zu halten. Im Interesse einer höheren Transparenz des Steuersystems und einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens sollte von einer finanzpolitisch motivierten Veränderung in sich geschlossener Bewertungsmethoden und Verfahren abgesehen werden. ²⁾ Der Verzicht auf eine regelmäßige Anpassung der Einheitswerte - zumindest in den vom

1) Vielleicht sollte die Gewährung von Subventionen von der Anerkennung der Buchführungspflicht abhängig gemacht werden.

2) Ähnlich auch das Gutachten der Steuerreformkommssion 1971, a.a.O., S. 624.

Gesetzgeber festgelegten zeitlichen Abständen - signalisiert bereits eine bestimmte finanzpolitische Zielsetzung, ohne sie im einzelnen richtig sichtbar werden zu lassen. Auf diese Weise werden bereits im Vorfeld der in den einzelnen Steuergesetzen eingebauten Steuervergünstigungen steuervergünstigende Tatbestände geschaffen, deren Auswirkungen letztlich nicht mehr erkennbar, geschweige denn steuerbar sind. Diese Steuervergünstigungen sind sichtbar zu machen. Erst dann kann der Finanzpolitiker (Steuerpolitiker) entscheiden, ob und in welchem Ausmaß er die Steuervergünstigungen beibehalten will oder nicht; dies kann dann in den einzelnen Steuergesetzen durch Ausnahmeregelungen und/oder Tarifkorrekturen erfolgen.

Dabei kann sich ergeben, daß die bestimmten Gruppen gegenwärtig eingeräumten Steuervergünstigungen nicht oder nicht mehr in dem bisherigen Umfang politisch durchgesetzt und gewährt werden können. Im Interesse einer größeren Flexibilität und Effizienz des Budgets kann das grundsätzlich nur erwünscht sein. Ob ein solcher Vorgang politischen Zielsetzungen noch entspricht (die politische Bedeutung der Gewöhnung an Subventionen wird erst sichtbar, wenn die Subventionen abgeschafft werden sollen) steht auf einem anderen Blatt; darüber ist hier nicht zu entscheiden.

Damit wird erkennbar, in welchem Maße der Finanzpolitiker (Steuerpolitiker) bereit ist, gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verstoßen, um übergeordnete gesamtwirtschaftliche Ziele zu erreichen. ¹⁾

Eine solche Klärung und Abwägung der Zielsetzungen und der daraus resultierenden Beruhigung der steuerpolitischen Diskussion wäre abzuwägen gegen die Kosten einer in regelmäßigen Abständen vollzogenen Neubewertung des Grundbesitzes und der Unzufriedenheit des Steuerbürgers aufgrund der gegenwärtig bestehenden Ungleichmäßigkeiten der Besteuerung.

1) Insofern unterscheidet sich ein derartiger auf finanzpolitischen Entscheidungen beruhender Zustand ganz erheblich von der gleichartigen, auf stillschweigender Duldung beruhenden Lage.

Zusammenfassung

- 
- (1) Das Einheitswertverfahren und die Einheitswertwerte als das Ergebnis des Verfahrens sind institutionalisiert worden, um damit einen Beitrag
- zu einer gleichmäßigen Besteuerung und
 - zu einer Kostensenkung bei der Besteuerung
- zu leisten. Dieses Verfahren ist grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch darf nicht übersehen werden, daß damit wegen notwendig unterschiedlicher Wertansätze der Keim für Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit bereits gelegt wird.
- (2) Die Einheitswerte kommen zur Anwendung bei folgenden "einheitswertabhängigen Steuern", nämlich bei der Vermögensteuer, der Grundsteuer, der Gewerbesteuer und der Erbschaft-/Schenkungssteuer sowie bei folgenden "einheitswertgebundenen" Steuertatbeständen, nämlich bei der Einkommensteuer (Besteuerung nicht buchführungspflichtiger Landwirte, Nutzungswert von selbstgenutzten Wohnungen) und bei der Grunderwerbsteuer.
- (3) Geprüft wurden, da in erster Linie mit dem Vorwurf einer ungleichmäßigen Besteuerung belastet, die Erfassung und Berücksichtigung der Einheitswerte für das Grundvermögen bei den verschiedenen Steuertatbeständen.
- (4) Festgestellt wurde:
- a) Die Einheitsbewertung erbringt beträchtliche Wertdiscrepanzen zwischen verschiedenen Vermögensarten und auch innerhalb gleicher Vermögensarten mit entsprechenden Belastungsunterschieden bei den zu berücksichtigenden Einzelsteuern. Sie wirken wie Steuervergünstigungen, auch wenn sie steuerpolitisch nicht als solche gedacht sind.
 - b) Diese Belastungsunterschiede verstoßen eklatant gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die einmal vorgenommene Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte durch einen pauschalen Zuschlag in Höhe

von 40 v.H. hat dieses Ergebnis nur vorübergehend und auch nur in Teilbereichen abmildern können. Dieses Verfahren schaffte einen Einstieg in bewußte Steuervergünstigungen. Die seit der Bewertung (1964) und der Vornahme des Zuschlags (1974) eingetretenen Wertveränderungen und Werterhöhungen sind steuerlich nicht angemessen berücksichtigt.

- c) Die gesetzlich vorgesehene häufigere Einheitsbewertung wird nicht vorgenommen
- aus finanzpolitischen (und/oder politischen) Gründen, weil höhere Einheitswerte höhere Steuerbelastungen zur Folge hätten, bei denen die gesamtwirtschaftlichen Effekte nicht erwünscht und/oder auch nicht überschaubar sind.
 - aus Kostengründen, weil das Verfahren wegen seiner zahlreichen Detailregelungen einen hohen Verwaltungsaufwand auf Seiten der Finanzverwaltung wie auf Seiten des Steuerpflichtigen erfordert.
- (5) Jedoch sollten diese Hinderungsgründe zunächst nicht höher eingeschätzt werden als der berechnete Anspruch auf eine gleichmäßige Besteuerung.
- (6) Reformmaßnahmen könnten durchgeführt werden
- a) mit dem sog. Beseitigungsansatz,
bei der die einheitswertgebundenen Steuertatbestände oder aber die Einheitswerte selbst abgeschafft werden. Diese Lösung führt zu keinem zieladäquaten Ergebnis.
 - b) mit dem sog. Behelfsansatz,
indem pauschale Zuschläge festgesetzt oder differenzierte Steuersätze festgelegt werden. Auch diese Lösungsmöglichkeiten werden als nicht zielgerecht abgelehnt.
 - c) mit dem sog. Substitutionsansatz,
bei dem entweder neue Bewertungsmethoden entwickelt werden, was aus zeitlichen und methodischen Gründen für nicht zweckmäßig erachtet wird, oder die vorhandenen Bewertungsmethoden dem Gesetzesauftrag

entsprechend angewandt werden.

Geschieht letzteres, so wird

- zum einen vorgeschlagen, die Bewertungsvorschriften im Sinne der Steuervereinfachung von ihren zahlreichen Detailregelungen zu befreien, um das Bewertungsverfahren zu beschleunigen und kostengünstiger zu gestalten. Die bisher angestrebte Perfektion im Detail zur Vermeidung von ungleichen Belastungen hat gerade dazu beigetragen, daß die notwendigen Neubewertungen nicht in Angriff und so die Belastungsunterschiede in großem Maße in Kauf genommen wurden.
- zum zweiten bedacht, daß die Neu- und Höherbewertungen langfristig allokativer und steuersystematische Veränderungen bewirken können und kurzfristig bestimmte Konfliktpotentiale schaffen. Trotz derartiger Einwände wird es im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und einer verbesserten budgetpolitischen Effizienz für zweckmäßig gehalten, die durch die Einheitswerte bewirkte Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und die durch sie bewirkten (nicht als solche kenntlich gemachten) Steuervergünstigungen sichtbar zu machen und einer finanz- (und steuer-) politischen Lenkung zu unterwerfen. Bei den dabei zu treffenden politischen Entscheidungen sind die längerfristigen Effekte kontinuierlich steigender Einheitswerte angemessen zu berücksichtigen.