

SONDERVERÖFFENTLICHUNG NR. 10

Dietrich Dickertmann
unter Mitarbeit von
Uwe Pfeiffer

MÖGLICHKEITEN FÜR EINE REFORM DER EINHEITSBEWERTUNG

UND IHRE AUSWIRKUNGEN

AUF DIE EINHEITSWERTABHÄNGIGEN STEUERN

Das Forschungsprojekt wurde vom
Minister für Wissenschaft und Forschung
des Landes Nordrhein-Westfalen
finanziell gefördert.

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

Köln 1985

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

Direktoren: Prof. Dr. Karl-Heinrich Hansmeyer
(geschäftsführend), Prof. Dr. Klaus Mackscheidt

Der Forschungsbericht knüpft an Vorüberlegungen an, die
im Jahre 1979 unter dem Titel "Ansätze zur Reform der
'einheitswertabhängigen' Steuern" als Band 1 dieser
Schriftenreihe veröffentlicht worden sind. Mit finan-
zieller Förderung durch das Land Nordrhein-Westfalen
wurde bis Oktober 1981 eine wesentlich erweiterte Studie
erstellt, die hier in einer aktualisierten und redaktionell
überarbeiteten Fassung vorgelegt wird.

Anschrift der Verfasser:

Prof. Dr. Dietrich Dickeremann

Dipl.-Kfm. Uwe Pfeiffer

Universität Trier, Tarforst, Postfach 3825, 5500 Trier

Rechtsträger des Finanzwissenschaftlichen Forschungs-
instituts an der Universität zu Köln ist die
Gesellschaft zur Förderung der Finanzwissenschaftlichen
Forschung e.V., Köln.

Vorstand: Bodo Liebe, Köln (Vorsitzender);

Dr. Alfred Herrhausen, Frankfurt am Main;

Dr. Siegfried Mann, Köln; Dr. Hans-Ludwig Oberbeckmann,

Bonn; Dr. Franz Schoser, Bonn; Hermann-Josef Strenger,

Leverkusen; Dr. Paul-Robert Wagner, Köln;

Dr. Bruno Weinberger, Köln.

Beirat: Prof. Dr. Eva Bössmann, Köln; Dr. Klaus Dintel-
mann, Köln; Prof. Dr. Karl-Heinrich Hansmeyer, Köln;
Fritz Hermanns, Köln; Dr. Herbert W. Köhler, Düsseldorf;
Prof. Dr. Klaus Mackscheidt, Köln; Johannes Puhl, Köln;
Prof. Dr. Dres. h.c. Günter Schmolders, München;
Prof. Dr. Michael Staak, Köln; Prof. Dr. Horst Vogel,
Bonn; Dr. Wolfgang Wagner, Köln; Dr. Benno Weimann,
Gelsenkirchen.



64 42
64 5
76 10

85:430

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln
Zülpicher Straße 182, Postfach 42 05 20
5000 Köln 41
Telefon: (0221) 42 69 79
ISBN 3-923342-09-8

"Der Bundestag sieht im Bewertungsänderungsgesetz 1965 ein Mittel,
die Gleichmäßigkeit der Besteuerung... zu gewährleisten."¹⁾

"Die komplizierte Einheitsbewertung, so wie sie angelegt ist, wird
charakterisiert durch ein Gemengsel von Feinarbeit und ganz unbestimmten Größen."²⁾

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

2) K. Tipke: Steuerrecht, 9. völlig überarbeitete Aufl., Köln 1983, S. 380.

Abkürzungsverzeichnis
Verzeichnis der übersichten
Verzeichnis der Tabellen

1. Kapitel: Stand der Diskussion, Problemstellung und Gang der Untersuchung 1

2. Kapitel: Der Zweck der Einheitsbewertung und der "einheitswert-abhängigen" Steuern 8

3. Kapitel: Grundzüge der Einheitsbewertung 12

1. Die Wertmaßstäbe im Bewertungsgesetz 12
2. Der Rhythmus der Bewertung (die sog. Hauptfeststellung) 14
3. Die Bewertungsmethoden 16
a) Die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 17
b) Die Bewertung des Grundvermögens 19
c) Die Bewertung des Betriebsvermögens 28

4. Zwischenergebnis I: Wertdiskrepanzen je nach Bewertungsmethode 35

4. Kapitel: Die Bedeutung der Einheitswerte für die betroffenen Einzelsteuern 38

1. Einheitswerte und Vermögensteuer 39
2. Einheitswerte und Grundsteuer 43
3. Einheitswerte und Gewerbesteuer 49
a) Die Gewerbeertragsteuer 49
b) Die Gewerbesteuer 50

4. Einheitswerte und Erbschaftsteuer sowie Schenkungsteuer 51
5. Einheitswerte und Einkommensteuer 54
a) Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen 54
b) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 II und § 21a EStG) 57

6. Einheitswerte und Grunderwerbsteuer 59
7. Zwischenergebnis II: Steuervergünstigungen je nach Grad der Unterbewertung 61

5. Kapitel: Zur Quantifizierung von Steuervergünstigungen als Folge von Wertdiskrepanzen zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten 64

1. Vorbemerkung 64
2. Das Steueraufkommen "einheitswertabhängiger" Steuern 64
3. Überlegungen zum Umfang einheitswertbedingter Ungleichmäßigkeit bei der Besteuerung 64

4. Zwischenergebnis III: Nicht erfaßte Steuervergünstigungen als Folge unterschiedlicher Einheitswertniveaus 70

6. Kapitel: Reformnotwendigkeit und Reformansätze bei der Besteuerung auf der Grundlage der Einheitswerte 72

Teil A: Traditionelle Reformansätze 72

1. Vorbemerkungen 72
2. Ausgangslage und Richtlinien für Reformvorschläge 75
3. Der Beseitigungsansatz 76
a) Abschaffung der "einheitswertabhängigen" Steuern 76
b) Ersatzlose Streichung der Einheitswerte für den Grundbesitz 79
c) Fazit 82

4. Der Behelfsansatz 83
a) Festsetzung eines pauschalen Zuschlags 83
b) Festsetzung differenzierter Zuschläge 83
c) Festsetzung differenzierter Steuersätze 84
d) Fazit 84

5. Der Substitutionsansatz 85
a) Einführung neuer Bewertungsmethoden 85
aa) Verwendung anderer Werte 85
ab) Schlußfolgerungen A I 87
b) Zeitnahe Bewertung nach den vorhandenen Bewertungsmethoden 88
ba) Der Stand der Vorbereitung einer Neubewertung 88
bb) Zum Veraltungsaufwand einer neuen Einheitswert-Hauptfeststellung 89
bc) Schlußfolgerung A II 93

93	bd) Die Folgen einer regelmäßigen Einheitsbewertung
94	(1) Einzelsteuerliche Belastungswirkungen
99	(2) Schlußfolgerung A III
100	(3) Steuerliche Kumulationseffekte
101	(4) Wirtschafts- und finanzpolitische Folgewirkungen
105	(5) Schlußfolgerung A IV
<hr/>	
106	Teil B: Mehr System im Steuerrecht - Eine Alternative zur Einheitsbewertung
<hr/>	
106	1. Vorbemerkungen
108	2. Übergreifende Probleme der Besteuerungspraxis
108	a) Zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung
109	b) Maßgroßen steuerlicher Leistungsfähigkeit
110	c) Schlußfolgerung B I
111	d) Verkehrswert als einziger Maßstab?
112	e) Schlußfolgerung B II
112	f) Allgemeine Voraussetzungen für mehr Steuergerechtigkeit
113	3. Verzicht auf die Einheitsbewertung?
113	a) Vorbemerkung
114	b) Besteuerungsziele der "einheitswertabhängigen" Steuern und der "einheitswertgebundenen" Steueratbestände
117	c) Schlußfolgerung B III
117	d) Noch einmal: Zur Rechtfertigung des Bewertungsgesetzes
118	e) Schlußfolgerung B IV
<hr/>	
120	7. Kapitel: Zusammenfassung
<hr/>	
124	Literaturverzeichnis

93	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS
AZ	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
Bewg	Bewertungsgesetz
BewÄndg	Bewertungsänderungsgesetz
BewRgr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BFHE	Bundesfinanzhof-Entscheidungen
BGBI	Bundesgesetzblatt
BRat-Drucksache	Bundesrat-Drucksache
BTag-Drucksache	Bundestag-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentcheidung
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
ca.	cirka
DB	Der Betrieb
DSTZA	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
DSTR	Deutsches Steuerrecht
Erbst	Erbchaftsteuer
ESTG	Einkommensteuer-Gesetz
EM	Einheitswert
FR	Finanz-Rundschau
GewSTDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuer-Gesetz
GG	Grundgesetz
GrSt	Grundsteuer
h.M.	herrschender Meinung
H.	Heft
HdMW	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft
i.S.	im Sinne

Jg.	ohne Verfasserrangabe
o. V.	Rand-Nummer
RN	Der Steuerberater
StB	Steuerberater-Jahrbuch
StBj	Steueränderungsgesetz
StÄndg	Steuereutlastungsgesetz
StEntIG	Steuer und Wirtschaft
StuW	Vermögensteuer-Richtlinien
VSTR	

VERZEICHNIS DER ÜBERSICHTEN

5	Übersicht 1:	Die Diskussion um eine neue Einheitsbewertung im Zeitablauf
9	Übersicht 2:	"Einheitswertabhängige" Steuern und ihre Erhebung
21	Übersicht 3:	Bewertungsverfahren des Grundvermögens
25	Übersicht 4:	Wert-Verhältnisse bei un bebauten Grundstücken
27	Übersicht 5:	Wert-Verhältnisse bei bebauten Grundstücken
34	Übersicht 6:	Zuschlagsregelung auf die Einheitswerte des Grundbesitzes
37	Übersicht 7:	Einheitswerte verschiedener Grundstücksarten bei un- terstelltem gleichen Verkehrswert
40	Übersicht 8:	Veränderungen der Vermögensteuersätze
45	Übersicht 9:	Durchschnittliche Steuerermäßlungen verschiedener Grund- stücksarten in Abhängigkeit vom Einheitswert
46	Übersicht 10:	Einheitswerte verschiedener Grundstück-/Nutzungs- arten und ihre Steuerermäßlungen
46	Übersicht 11:	Durchschnittliche Grundsteuersätze für die Bundes- republik Deutschland für verschiedene Jahre
47	Übersicht 12:	Streuung der Grundsteuersätze nach Gemeindegrößen- klassen 1978 und 1982
52	Übersicht 13:	Vermögensübergang von verschiedenen Vermögensarten und die steuerlichen Belastungsunterschiede
56	Übersicht 14:	Anzahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und Art der Gewinnermittlung
62	Übersicht 15:	Methoden der Wertermittlung nach Vermögensarten
70	Übersicht 16:	Durchschnittliche Nutzungswerte der eigenen Wohnung und geschätzte Steuerermäßlungen daraus für das Jahr 1977
102	Übersicht 17:	Änderung der Gesamtsteuerbelastungen als Folge neuer Einheitswerte bei Familienhäusern

Tabelle 1:	Einheitswerte land- und forstwirtschaftlicher Betriebe	19
Tabelle 2:	Bauänderüberlegungen im Bundesgebiet nach ausgewählten Bauänderarten und Baugebieten in DM/m ² , 1976-1983	19a
Tabelle 3:	Steuereinnahmen aus "einheitswertabhängigen" Steuern	65
Tabelle 4:	Anteile (i.V.H.) der Gebietskörperschaften an den Steuereinnahmen (Steuerverbund)	66
Tabelle 5:	Zahl der Bewertungsfälle bei Neubewertung des Grundbesitzes nach Bundesländern	91

Seite

1. Kapitel: Stand der Diskussion, Problemstellung und Gang der Untersuchung

Bei allen Überlegungen zu einer Steuerreform, die auf eine gleichmäßige ("gerechte") Steuerbelastung und auf eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens abzielen, spielen die sog. "einheitswertabhängigen" Steuern regelmäßig eine große Rolle.¹⁾ Die mit diesen Steuern, genauer: mit der Bestimmung ihrer Bemessungsgrundlagen zusammenhängenden Fragen sind dabei nicht nur Gegenstand politischer Überlegungen im Prozeß der Finanz(steuer)-politischen Willensbildung, sondern längst Gegenstand von Verfahren (mit möglicherweise weitreichenden Konsequenzen) vor dem Bundesverfassungsgericht: So strebte der Bundesfinanzhof eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber an, ob die Einheitsbewertung von Wohngrundstücken nach dem Ertragswertverfahren mit dem Gleichheitssatz des Grundgesetzes vereinbar ist, da bei den zur Zeit angewandten Bewertungsverfahren beträchtliche Wertdiskrepanzen für Wohnungseigentümer, insbesondere bei Einfamilienhäusern festgestellt werden und demzufolge erhebliche Belastungsunterschiede bei diesbezüglichen Steuern wirksam werden.²⁾ Die Klage, die letztlich auf eine Herabsetzung des Einheitswertes für das Einfamilienhaus des Klägers abzielte, wurde für unzulässig erklärt, weil für die Frage nach der Verfassungswidrigkeit ein entscheidungsunerheblicher Vergleich (die nicht mehr feststellbare "übliche" Miete) und Bezug (auf Art. 2 Abs. 1 Satz 2 BewÄndg 1965 und Art. 3 Abs. 1 GG) vorliege,³⁾ und weil das "Klagebegehren auf Ermäßigung des Einheitswerts" für das zu bewertende Grundstück chancenlos sei.⁴⁾

1) Zu den Vorüberlegungen zu dieser Studie siehe D. Dickertmann: Ansätze zur Reform der "einheitswertabhängigen" Steuern, Sonderveröffentlichung Nr. 1 des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln, 2. Aufl., Köln 1980. - Siehe auch Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Der problematische Einheitswert, Wiesbaden 1973.
 2) Az.: III R 18/76 vom 12.5.1978 und 22.5.1979, in: BFHE, Bd. 125, S. 188ff.; siehe dazu ergänzend J. Peika: Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, in: Stuw, 52. Jg./1975, S. 206ff. und R. Voss: Steuergesetzgebung aus der Sicht des Finanzrichters, in: Stuw, 54. Jg./1977, S. 258f.
 3) BVerfGE vom 11.10.1983, I BvL 73/78, BStBl. 1983/II, S. 20-23.
 4) Vgl. auch o.V.: Das BVerfG hat entschieden: Ruhe an der Front der Einheitswerte-Vorlage des BFH zu Art. 2 BewÄndg 1965 unzulässig, in: DStR 22. Jg., H. 1/2/1984, S. 16.

üblichen Miete i.S. des § 79 Abs. 2 BewG¹⁾-und zweitens auf der Grundlage der preisrechtlich zulässigen Miete - bei ursprünglich öffentlich geförder-
tem Wohnungsbau.²⁾ Beide Entscheidungen stehen noch aus.

Eine Beruhigung der Diskussion um die Einheitsbewertung kann von der vorge-
nannten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts also nicht ausgehen, zu-
mal steuerliche Belastungsunterschiede fortbestehen, wie noch darzulegen sein
wird.

Grundsätzlich hatte der Bundesfinanzhof zwar das Ertrags- und das Sachwert-
verfahren nebeneinander samt den daraus resultierenden Ungleichmäßigkeiten
im Wert- und Belastungsniveau gebilligt.³⁾ Aber bereits im Jahr 1976 sah
sich das Bundesverfassungsgericht veranlaßt, die Problematik der Einheits-
bewertung beim Grundbesitz aufzugreifen:

"1. Die Anwendung der nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964
festgestellten und ab 1. Januar 1974 aktualisierten Einheitswerte
des Grundbesitzes ist zur Zeit noch nicht verfassungswidrig.

2. Der Besteuerung müssen grundsätzlich zeitnahe Einheitswerte zugrunde
gelegt werden. Daher dürfte es erforderlich sein, in angemessener
Zeit eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes
durchzuführen und die dabei zu ermittelnden Einheitswerte der Be-
steuerung zugrunde zu legen."⁴⁾

Da eine neue Hauptfeststellung nicht ernsthaft in Angriff genommen wurde,⁵⁾
sondern nur Probedbewertungen durchgeführt ("Geschobßflächenverfahren" 1977
und 1981/82) und gemischt-motivierte Notlösungen konzipiert wurden, ("Bau-
lückenstudie" des Bundesministeriums für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau,
"Teilhauptfeststellungsgesetz 1983"), reagierte das Finanzgericht Rheinland-
Pfalz mit zwei Vorlagebeschlüssen an das Bundesverfassungsgericht, zu denen die
Entscheidungen ebenfalls noch ausstehen:

- 1) BFH-Beschluß vom 16.6.1980, AZ: III B41/79, vgl. DB, H. 39/1980, S. 1972;
vgl. auch DStR, H. 5/1981, S. 149, sowie BFHE, Bd. 130, S. 555-557; siehe
dazu auch M. Troll: Zur Aussetzung der Vollziehung von Einheitswertbe-
scheiden, in: DStR, H. 5/1981, S. 123ff.
- 2) BFH-Beschluß vom 11.7.1980, AZ: III B 3/80, vgl. DB, H. 40/1980, S. 1923,
und DStR 18. Jg., H. 21/1980, S. 631f., sowie BFHE Bd. 131, S. 82-85.
- 3) BFH-Beschluß vom 12. Juni 1974, AZ: III R 49/79, vgl. BStBl. 1974 II,
S. 602ff.
- 4) BVerfG-Beschluß gem. § 93a III BVerfGG, AZ: 1BvR 360/74, vgl. BStBl. 1976II,
S. 637ff.
- 5) Zu den Motiven vgl. M. Troll: Neue Einheitswerte für den Grundbesitz - Zum
Stand der Diskussion aus kommunaler Sicht, in: Der Gemeindehaushalt, 85. Jg.,
H. 3/1984, S. 57-61.

o "Die Einheitsbewertung eines Einfamilienhauses auf den 1. Januar 1980
im Sachwertverfahren ist wegen Verstoßes gegen Art. 3 Grundgesetz
verfassungswidrig" (vom 4.8.1981, AZ: 2 K 207/80).¹⁾

und
o "Verstößt die Einheitsbewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern nach
dem Sachwertverfahren auf den 1.1.1979 gegen den Gleichheitssatz des
Grundgesetzes?" (vom 24.6.1982, AZ: 2 K 40/81).²⁾

Auf die ursprünglich schon für 1984 erwartete Entscheidung des Bundesver-
fassungsgerichts reagierten die Finanzminister der Länder als Mitbetroffene
wiederholt mit abwehrend-hinhaltenen Beschlüssen. Auf ihrer Konferenz am
1. März 1984 stellten sie fest:

"1. Die Finanzminister und Finanzsenatoren der Länder sind der Auf-
fassung, daß auf die Feststellung von Einheitswerten für den
Grundbesitz auch in Zukunft nicht verzichtet werden kann.

2. Die Finanzminister und Finanzsenatoren der Länder verkennen nicht
die Probleme, die sich durch die Wertentwicklung auf dem Grundstücks-
markt seit der letzten Hauptfeststellung der Einheitswerte ergeben
haben.

Sie vertreten mehrheitlich jedoch folgende Auffassung:

Eine allgemeine Neubewertung des Grundbesitzes kann in den nächsten
Jahren nicht in Betracht kommen. Die Steuerverwaltung wäre in dem vor-
genannten Zeitraum kaum in der Lage, eine Hauptfeststellung durchzu-
führen. Ferner wären höhere Einheitswerte mit der Folge höherer
Steuern gegenwärtig vor allem der land- und forstwirtschaft kaum zu-
zutmuten."³⁾

Und am 28. September 1984 beschlossen sie in gleicher Sache:

"Die Finanzminister und Finanzsenatoren der Länder unterstützen die
Auffassung des Bundesministers der Finanzen, daß die Vorlagebeschlüsse
des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz nicht zulässig sind. ..."⁴⁾

- 1) vgl. EFG 1981, S. 613f.
- 2) Der Beschluß ist (bisher) nicht veröffentlicht.
- 3) Beschluß der Konferenz der Länderfinanzminister vom 1. März 1984.
- 4) Beschluß der Konferenz der Länderfinanzminister vom 28. September 1984.

Übersicht 1: Die Diskussion über eine neue Einheitsbewertung im Zeitablauf

10.12.1965	Vorläufer des heutigen Bewertungsgesetzes
12.6.1974	BfH-Urteil (III R 49/73, BStBl. 1974 II, S. 602ff.)
26.9.1974	Bewertungsgesetz in der heute gültigen Fassung
4.6.1976	Beschluß des BVerfG gem. § 93a III BVerfGG (1 BvR 360/74, BStBl. 1976 II, S. 637ff.)
1977	Erste Probedbewertungen mit dem "Geschobflächungsverfahren"
11. und 22.5.1978	Beschluß des BfH (III R 18/76, BStBl. 1978, S. 446ff.)
16.6.1980	Beschluß des BfH (III B 41/79, DB H. 39/1980, S. 1872)
11.7.1980	Beschluß des BfH (III B 3/80, DB H. 40/1980, S. 1923)
1981	Probedbewertungen mit dem modifizierten "Geschobflächungsverfahren"
1981	Baulückenstudie des BMau RS
4.8.1981	Vorlagebeschluß des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz (2 K 207/80; EFG 1981, S. 613f.)
24./25.3.1982	Münchener Steuerfachausschuss 1982: Geschobflächungsverfahren +
2.3.1982	Gesetzentwurf des Beschäftigungsförderungsgesetzes
12.5.1982	Abkoppelung der Neubewertung unbedauter dauerhafter Grundstücke im Vermittlungsausschuß
13.5.1982	Gesetzentwurf des Teilhauptfeststellungsgesetzes 1983
27.5.1982	Teilhauptg 1983 vom Bundestag in 3. Lesung angenommen
24.6.1982	Vorlagebeschluß des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz (2 K 40/81, unveröffentlicht)
2.7.1982	Ablehnung des Teilhauptg 1983 im Bundesrat
30./31.8.1982	Erneute Beratung des Teilhauptg 1983 im Vermittlungsausschuß des Bundesrates
1.10.1982	Wechsel der Bundesregierung
6.3.1983	Bundestagswahl
danach:	Neue Vorbereitung zur Neubewertung des Grundbesitzes ("Rohmietverfahren")
11.10.1983	Beschluß des BVerfG (1 BvL 73/78, BStBl. 1984 II, S. 20-23)
1.3.1984	Stellungnahme der Finanzministerkonferenz (FMK) zu den Vorlagebeschläüssen des FG Rheinland-Pfalz ("Neue Hauptfeststellung in den nächsten Jahren undurchführbar")
28.9.1984	Stellungnahme der FMK ("Vorlagebeschluß des FG Rheinland-Pfalz unzulässig")
1985?	Beschluß des BVerfG zu den Vorlagebeschläüssen des FG Rheinland-Pfalz
mind. 2 Jahre	Vorbereitungszeit für Vorbereitung und Verabschiedung eines Gesetzes (samt Durchführungsverordnungen und Verwaltungsrichtlinien) zur Neubewertung des Grundbesitzes
etwa 6 Jahre	Dauer der reinen Bewertungsarbeiten Anwendung der neuen Einheitswerte

Dieser Betrachtungsweise und Strategie, die im übrigen offenbar auch vom Bundesminister der Finanzen geteilt und verfolgt wird, entspricht der Stand der Verbreitung für eine neue Einheitsbewertung; angeboten wird wiederum nur eine Teillösung: Beibehalten werden soll die Zweigliedrigkeit des Bewertungsverfahrens für den Grundbesitz: Mietwohngrundstücke, Ein- und Zweifamilienhäuser, gemischtgenutzte Grundstücke und jene Geschäftsgrundstücke, für die Mieten zu schätzen sind, sollen jedoch zukünftig in einem Rohmietenverfahren - ähnlich dem bisherigen Einheitswertverfahren,¹⁾ aber mit neuen Verhältnissen - bewertet werden.²⁾

Damit wird zugleich auch 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 Reform des Vermögenssteuerrechts 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 Steuerpflichtigen nicht abgeschlossen ist, sondern im Gegenteil gleichsam institutionalisiert ist (siehe auch Übersicht 1). Im Mittelpunkt der kritischen Erörterungen steht dabei vor allem die erwähnte Wertdiskrepanz zwischen den nach steuerrechtlichen Vorschriften typisierten Einheitswerten und den Verkehrswerten beim Grundbesitz.⁴⁾⁵⁾

An dieser Stelle kann die obige Fragestellung dahingehend verallgemeinert werden, daß verschiedene Bewertungsverfahren, welche auf gleiche Vermögens-

- 1) Siehe unten S. 19ff.
- 2) Vgl. A. Uelner: Die Problematik der Einheitsbewertungen, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von A. Raupach, Köln 1984, S. 274-292; insbes. S. 291f.
- 3) Gültig in der Fassung vom 16.9.1974 (BGBl. I, S. 2369). Zur Vorgeschichte dieses Gesetzes siehe BTag-Drucksache zu IV/3508, S. 2ff.; Hofmeister: Gedanken zur Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes auf den 1. Januar 1964, in: FR, 25. Jg./1970, S. 493ff.; M. Troll: Grund und Boden - Politik und Steuern, Heidelberg 1972, S. 105ff.
- 4) Siehe ergänzend auch J. Gierer: Überlegungen zu einer neuen Einheitsbewertung, in: Die Information, Nr. 19/1979, S. 436ff.; sowie U. Strunk: Zur Neubewertung der Diskussion um die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, in: StW, 57. Jg./1980, S. 51ff.; M. Troll: Zur Vermögenssteuer im Jahre 1980, in: StBjB. 1980/1981, Köln 1981, S. 255ff.; M. Troll: Zur Ausstattung der Vollziehung von Einheitswertbescheiden, a.a.O., S. 123ff.; U. Strunk: Kritische Würdigung angewandter und alternativer Bewertungsverfahren, Geisenkirchen 1982, S. 143ff.
- 5) Im Bundesfinanzministerium standen diesbezügliche Änderungsüberlegungen schon vor einem vermeintlichen Abschluß. Siehe dazu E. Schmidt: Die 1982 fällige Neubewertung verleiht die Steuerlast, in: Handelsblatt, Nr. 151/11.8.1981, S. 16; siehe auch unten S. 88ff.

arten angewendet werden, zu unterschiedlichen Werten führen, und die - beim Vergleich verschiedener Vermögensarten untereinander - nicht aufeinander abgestimmte Wertniveaus zur Folge haben.

Im Hinblick auf die vorstehend genannten Problembereiche ist es die Auf-

gabe dieses Gutachtens

o nach einer begrifflichen Abgrenzung der "einheitswertabhängigen" Steuern

und "einheitswertabhängigen" Steueratbestände (2. Kapitel)

o eine knappe Bestandsaufnahme über die gegenwärtig praktizierte Einheits-

bewertung vorzunehmen (3. Kapitel) und

o aus den angewandten Bewertungsverfahren Schlussfolgerungen unter Einbe-

ziehung der betroffenen Einzelsteuern abzuleiten (4. und 5. Kapitel) mit

dem Ziel

o Reformnotwendigkeiten und Ansatzstellen für mögliche Reformmaßnahmen auf-

zuzeigen, sowie die daraus abzuleitenden Folgewirkungen sichtbar zu ma-

chen (6. Kapitel): Dazu wird in einem ersten Teil die "traditionelle" Re-

formdiskussion vorgestellt und weiterentwickelt. Im anschließenden zwei-

ten Teil wird dann geprüft, ob die Rechtfertigung für das bisher prakti-

zierte Bewertungsverfahren aufgrund steuersystematischer Zusammenhänge

heute noch Bestand haben kann.

Dabei ist vorweg darauf hinzuweisen, daß es im Rahmen dieser Untersuchung

nicht darum geht, die Analyse mit empirischem Zahlenmaterial im einzelnen

zu belegen; besondere Schwierigkeiten der statistischen Erhebung stehen dem

entgegen. Absicht der Darlegungen ist es auch nicht, erarbeitete Verbesse-

rungsvorschläge ins Einzelne gehend auszuformulieren; dafür wären weitere Ab-

klärungen und politische Entscheidungen erforderlich. Und ebenso wenig sollen

schließliche betragsmäßige Hochrechnungen zur Abschätzung der Effekte vorge-

stellt werden, welche sich bei einer Verwirklichung der hier zur Diskussion

gestellten alternativen Reformvorschläge einstellen würden.

Veränderte Steuerbelastungen des einzelnen Steuerzahlers (einschließlich

eventuell möglicher Überwälzungsvorgänge) oder das insgesamt veränderte

Steueraufkommen (unter Beachtung der jeweiligen Ertragshöhe) bei den in

Frage stehenden Steuern) werden folglich auch nicht quantifiziert.

Eine Schätzung der Steuermindereinnahmen, welche auf die - der weitverbrei-

teten Ansicht folgend - zu niedrigen Einheitswerte zurückzuführen sind, hat

der Präsident des Bundesverfassungsgerichts, W. Zeidler, vorgenommen. Ohne

Angaben des zugrunde gelegten Datenmaterials und ohne Erläuterung des metho-

dischen Vorgehens ermittelt er für die Zeit seit 1948 "Einnahmeverzichte(n)

des Staates in Höhe von mehreren 100 Milliarden Mark..., wahrscheinlich mehr

als heute die gesamte Verschuldung aller öffentlichen Hände beträgt." (1)

Vergleichbare Berechnungen sind von Finanzwissenschaftlern und/oder Steuer-

politikern bisher nicht angestellt bzw. bekannt geworden. Die Zahl wird hier

nur genannt, um anzudeuten, daß die Frage der Einheitsbewertung nicht zu-

letzt auch eine fiskalische Dimension von gravierender Bedeutung enthält oder

zumindest enthalten kann. Nicht zuletzt wird wegen dieser Größenordnungen

auch das Bundesverfassungsgericht bei den noch ausstehenden Urteilen vor

schweren Entscheidungen mit weitreichenden Folgen stehen.

1) Spiegel-Gespräch: "Die laufen ins offene Messer", in: Der Spiegel, Nr. 50/
10.12.1984, S. 52-61 (S. 58); siehe dazu W. Flume: "Zeidlers Spiegel-
interview ist unvereinbar mit seinem Richterstatus", in: Handelsblatt,
Nr. 241/19.12.1984, S. 2.- In ähnlicher Weise hatte sich W. Zeidler bereits
als Vizepräsident des Bundesverfassungsgerichts geäußert; siehe E. Becker:
Grundgesetz-Erosion, in: Handelsblatt, Nr. 180/18.9.1980, S. 2.- Die Ver-
schuldung der öffentlichen Haushalte insgesamt beläuft sich übrigens Ende 1984
auf rd. 718 Mrd. DM; siehe Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, Nr.
3/1985, S. 63*.

2. Kapitel: Der Zweck der Einheitsbewertung und der "einheitswertabhängigen" Steuern

Sollen Vermögensobjekte der Besteuerung unterworfen werden und soll dabei die Besteuerung an eine monetäre Bemessungsgrundlage anknüpfen, so sind die Vermögensobjekte einem Bewertungsverfahren zu unterwerfen. Mit dem Bewertungsgegenstand der Bewertung von Vermögensobjekten zu erlassen. Die auf dieser Grundlage ermittelten Werte werden zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für eine Reihe von Steuern eingesetzt. Zweck dieses Gesetzes ist es also,

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

Das Bewertungsgesetz (selbst kein Steuergesetz im eigentlichen Sinne) enthält Vorschriften über die sogenannte Bewertung von Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten (sog. wirtschaftliche Einheiten - § 2 II BewG), welche für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einzelner Steuern maßgeblich sind (siehe auch § 1 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.

1) Zentrale Aufgabe des Bewertungsgesetzes ist die Bestimmung der Einheitswerte. Das sind Werte, die sich auf bestimmte wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten) beziehen (siehe § 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 ergänzend auch W. Steinberg: Stichworte "Einheitsbewertung" und "Einheitswert", in: Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften hrsg. v. G. Strickrodt u.a., 2. Aufl., 1. Bd., München/Bonn 1981, S. 386-388 und S. 389-390.

Einheitswertfeststellungen werden gemäß § 19 I BewG getroffen für

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

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

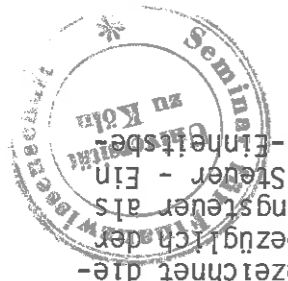
Im einzelnen handelt es sich um folgende Steuern:

Übersicht 2: "Einheitswertabhängige" Steuern und ihre Erhebung

"Einheitswertabhängige" Steuern			
Vermögenssteuer	Grundsteuer	Gewerbesteuer	Erbchaft-/Schenkungssteuer
§§ 1, 17 I BewG	§ 17 II BewG	§ 17 II BewG	§ 17 II BewG
§ 4 VStG	§ 12 GewStG	§ 12 GewStG	§ 12 II-IV ErbStG
←----- laufend erhoben -----→			
			←-- von Fall zu Fall zu erheben --→

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 deswegen nachfolgend nicht behandelt.

2) Siehe auch Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.): Der problematische Einheitswert, a.a.O., S. 23ff. - G. Rose: Betrieb und Steuern, Bd. 3: Die Substanzsteuern, 5. Aufl., Wiesbaden 1984, S. 17, bezeichnet diese Steuern auch als "Substanzsteuern". Anderer Auffassung ist bezüglich der Erbchaft-/Schenkungssteuer und Schenkungssteuer als nichtklassische, vom Einheitswert des Grundbesitzes abhängigen Steuer - Einheitswert, in: Steuer und Wirtschaft, 61. Jg., 1984, S. 351-355.



Ergänzend ist darauf hinzuweisen, daß

o die Einkommensteuer an den Einheitswert anknüpft

oo bei der Besteuerung der nicht buchführungspflichtigen Landwirte

(§ 13a EstG),

oo bei der Besteuerung des Nutzungswertes von selbstgenutzten Wohnungen

(§§ 21 II EstG, 21a EstG),¹⁾

o die Grunderwerbsteuer (GrESt) bei fehlender Gegenleistung für einen Grund-

stückserwerb zur Bemessung des Wertes des Grundstücks auf den Einheitswert

als Bemessungsgrundlage zurückgreift (§ 17 II BewG, §§ 8 II, 10 GrEStG).

Eine besondere Problematik des Bewertungsgesetzes besteht darin, daß es für

die verschiedenen Vermögensarten einen einzigen, generell geltenden Bewertungs-

maßstab nicht gibt. Für verschiedene Vermögensarten gelten vielmehr unter-

schiedliche Bewertungsmethoden, was steuerlich ohne Belang ist, soweit die

einzelnen Wertansätze das Wertniveau der verschiedenen Vermögensarten für die

gesuchte Wertart²⁾ "richtig" widerspiegeln.

Tatsächlich aber bestehen zwischen den Wertansätzen der verschiedenen Vermögens-

arten und zum Teil auch zwischen den Wertansätzen gleicher Vermögensarten auf-

grund unterschiedlicher Bewertungsmethoden und/oder aufgrund eines abweichenden

den Rhythmus bei der Bewertung absolute und relative Wertdiskrepanzen. Sie ha-

ben zur Folge, daß die einzelnen Vermögensarten mit verschiedenen Steuern und/

oder auch mit ein und derselben Steuer ungleich behandelt werden.

Ein solches Ergebnis ist unter der Zielsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteue-

rung nicht vertretbar. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - er

ist als ein Teilgrundsatz der Steuergerechtigkeit zu bezeichnen³⁾ - ist erfüllt,

wenn Steuerpflichtige "soweit sie... sich in gleichen oder gleichartigen steuer-

lich relevanten Verhältnissen befinden, in bezug auf die Steuer gleich"⁴⁾ und

1) Je nach Ausgestaltung greift auch die sog. Zweitwohnungssteuer u.U. auf den

"Nutzungswert" zurück, so z.B. die Zweitwohnungssteuer von Langseeog.

Zur Zweitwohnungssteuer siehe H.H. v. Arnim: Zweitwohnungssteuer und Grund-

gesetz, hrsg. v. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.,

Mainz 1981.

2) Siehe auch S. 111.

3) Vgl. F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpo-

litik, Tübingen 1970, S. 67ff.

4) Ebenda, S. 120.

"in ungleichen Verhältnissen adäquat differenziert behandelt werden"¹⁾²⁾. Da-

bei wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstanden als Teilaspekt der

steuerlichen Gerechtigkeit, bei dem zu unterscheiden ist, "welche verschiedenen

artigen wirtschaftlichen Sachverhalte als vom gleichen wirtschaftlichen Wohl-

stand (von gleicher steuerlicher Leistungsfähigkeit) angesehen werden"³⁾.

Vertretbar wäre ein Verstoß gegen diesen Grundsatz allenfalls - hier zunächst

bezogen auf die Bewertungsmethoden -, wenn mit den sich ergebenden unterschied-

lichen Wertansätzen und den daraus resultierenden Wertunterschieden bei der

anschließenden Besteuerung bestimmte finanzpolitische (nicht-fiskalische)

Ziele verfolgt werden.⁴⁾

Kritik an der "Einheitsbewertung" entzündet sich aber nicht nur an den unaus-

gewogenen Ergebnissen der Einheitsbewertung, sondern auch am Bewertungsverfah-

ren selbst: Die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Bewer-

tungsgesetz wird beispielsweise als "nicht hinreichend bestimmt" und folglich

wegen "Verstoßes gegen den Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit (als) verfassungs-

widrig"⁵⁾ erachtet. Und: Das Verfahren der Einheitsbewertung muß ... von Grund

auf überdacht werden", weil "die Schwierigkeiten der Einheitsbewertung des

Grundbesitzes in erster Linie aus dem deutschen Hang, alles zu perfektionie-

ren"⁶⁾, entstehen. Das geltende Bewertungsgesetz widerspricht insoweit in wesent-

lichen Punkten den Bestrebungen um eine Steuervereinfachung.

1) F. Neumark: Steuern I: Grundlagen in: HdWv, hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 7,

Stuttgart 1977, S. 304.

2) Die Absicht, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit zu verwirklichen, führt

schließlich über die Untersuchung von verfahrensabhängigen Bewertungsunter-

schieden bei einzelnen Steuern zur Frage nach der Rechtfertigung des ge-

gebenen Steuersystems. Siehe 6. Kapitel, S. 106ff.

3) D. Schneider: Steuerbilanzen, Wiesbaden 1978, S. 21.

4) Siehe dazu auch S. 64f.

5) J. Pelka: Die Einheitsbewertung..., a.a.O., S. 213; siehe auch unten S. 17.

6) Ebenda, S. 218.

3. Kapitel: Grundzüge der Einheitsbewertung

Ohne die Grundlagen des Bewertungsrechts und die steuersystematischen Zusammenhänge zu kennen, ist eine zielgerechte und sinnvolle Untersuchung über Reformen bei den "einheitswertabhängigen" Steuern nicht zu führen. Zur Analyse der "einheitswertabhängigen" Steuern (nebst den erwähnten "einheitswertgebundenen" Steueratbeständen) und ihren für diese Untersuchung bedeutsamen Konsequenzen ist deshalb zunächst auf die verschiedenen Wertmaßstäbe, auf die Bewertungshäufigkeit (den Bewertungsrythmus) und auf die verschiedenen Bewertungsmethoden einzugehen, bevor im darauffolgenden vierten Kapitel der Ansatz des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage bei den einzelnen Steuern gekennzeichnet wird.

1. Die Wertmaßstäbe im Bewertungsgesetz

Maßstab des Bewertungsverfahrens nach § 9 des Bewertungsgesetzes ist grundsätzlich der "gemeine Wert", der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 II S. 1 BewG). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 9 II S. 3 BewG). "Mit dem Begriff des gemeinen Wertes wird im Steuerrecht der Verkehrswert umschrieben"¹⁾, der immer dann anzusetzen ist, wenn nichts anderes vorgeschrieben ist (§ 9 I BewG). Könnte stets - weil sachlich gerechtfertigt und technisch möglich - der jeweilige Verkehrswert zum Ansatz kommen, stünde der Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung in diesem Punkt nichts im Wege.

Ausdrücklich vorgeschrieben ist der gemeine Wert als Bewertungsmaßstab für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 11 Abs. 2 BewG), im Rahmen der Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen ersatzweise für den Kapitalwert (§ 13 Abs. 3 BewG) und bei lebensänglichen Nutzungen und Leistungen im Falle des § 14 Abs. 4 BewG. Außerdem ist der gemeine Wert zu ermitteln zur Bewertung ausländischen Sachvermögens (§ 31 Abs. 1 BewG), im Rahmen des Sachwertverfahrens zur Bewertung bebauter Grundstücke (§§ 74-90 BewG, insbes. § 90 BewG) und bei der Bewertung von Mineralölgewinnungsrechten (§ 100 BewG).²⁾

1) R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, Kommentar, 13. Aufl., München 1983, S. 116.
2) Vgl. ebenda, S. 114.

Indessen: Der gemeine Wert ist - technisch und kostenmäßig bedingt - nur sehr begrenzt anwendbar; das Bewertungsgesetz selbst unterscheidet außer

1. dem gemeinen Wert (§ 9 BewG)
2. den Teilwert (§ 10 BewG) für Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen,
3. den Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG) für Wertpapiere und Schuldbuchforderungen, zugelassen zum amtlichen Handel,
4. den Rücknahmepreis (§ 11 Abs. 4) für Anteilsscheine an Kapitalanlagefonds, bezeichnet,
5. den Nennwert (§ 12 BewG) für Kapitalforderungen, soweit nicht im § 11 BewG bezeichnet,
6. den Kapitalwert (§§ 13-16 BewG) bei Nutzungen und Leistungen, sowie
7. den Ertragswert (§ 36 BewG) beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.¹⁾

Wegen auftretender Schwierigkeiten bei der Wertfeststellung erließ der Gesetzgeber typisierte und typisierende Bewertungsvorschriften (die sogenannte Einheitsbewertung). Die Anwendung dieser Vorschriften ergibt dann den Einheitswert, der an die Stelle des gemeinen Wertes tritt. Alle hilfsweise herangezogenen gemeinen Werte sind nach Auffassung des Gesetzgebers in ihrer Höhe eigentlich an ihrem Ausgangswert, dem dann fiktiven Verkehrswert (genauer: den Wertvorstellungen über diesen Wert) zu messen, denn "Aufgabe der ... Hauptfeststellung der Einheitswerte ist vor allem, ..gesetzliche Normen zu schaffen, die geeignet sind, gleichmäßige, den Verkehrswerten nahekommende Einheitswerte als Grundlage für eine gerechte Besteuerung zu finden".²⁾³⁾ Die Vergleichbarkeit der Einheitswerte mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) im Sinne einer Wertentsprechung ist in besonderem Maße abhängig o vom Rythmus der vorgenommenen Bewertungen und o vom Grad der individuellen Anpassung der Bewertungsmethoden an die zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten/Wirtschaftsgüter.

1) R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., S. 115.
2) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BTag-Drucksache IV/1488, S. 31.
3) Kritisch zur Einordnung des Ertragswertes als eine "Erscheinungsform" des Verkehrswertes äußert sich K. Vogel: Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, in: DStZ A, H. 1 - 2/1979, S. 28ff.

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

Eine wesentliche Voraussetzung für die Ermittlung gemeiner Werte, d.h. von Werten, die an die Wertentwicklung zeitnah 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 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. Dabei wird ein derartiges Verfahren bei allen in Frage kommenden Vermögensobjekten unterstellt.

Die sogenannten Einheitswert-Hauptfeststellungen finden an gesetzlich festgesetzten Stichtagen statt. Zwischen zwei Hauptfeststellungen, im Hauptfeststellungszeitraum, bleiben die Einheitswerte grundsätzlich unverändert.¹⁾

Gemäß § 21 I S. 1 BewG betragen die Zeitabstände

- o beim Grundbesitz (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Grundstücke einschließlich Betriebsgrundstücke) jeweils sechs Jahre
- o bei gewerblichen Betrieben (Betriebsvermögen) drei Jahre.²⁾

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

- o in zeitlich verhältnismäßig großen Abständen (Grundbesitz) und
- o 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 Bewertungsrhythmus maßgebend:

- 1) Zu den gesetzlich vorgesehenen Wertanpassungen zwischen zwei Hauptfeststellungen siehe S. 16.
- 2) Der Zeitabstand zwischen zwei Hauptfeststellungen kann durch Rechtsverordnungen beim Grundbesitz um höchstens drei Jahre und beim Betriebsvermögen um ein Jahr gekürzt werden (§ 21 I S. 2 BewG).

o Während die Einheitswert-Hauptfeststellungen für die gewerblichen Betriebe regelmäßig in dem genannten dreijährigen Rhythmus durchgeführt worden

sind (zuletzt zum 1. Januar 1983) und - soweit absehbar - auch in den kommenden Jahren regelmäßig durchgeführt werden, wurde die Gesetzesvorschrift beim Grundbesitz nicht eingehalten.

o Für den Grundbesitz wurden die Einheitswerte zuletzt in den Jahren 1967/68 auf der Wertbasis 1. Januar 1964 festgesetzt¹⁾ und erstmalig angewandt zum 1. Januar 1974.²⁾³⁾ Da zwischen der Ermittlung der Wertbasis und der steuerwirksamen Anwendung dieser Werte immerhin zehn Jahre ins Land gegangen waren und somit die ermittelten Einheitswerte längst nicht mehr den Vorstellungen einer zeitgemäßen Bewertung gerecht wurden, sowie folglich auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr entsprechen konnten, eine Neubewertung aus verwaltungstechnischen Gründen aber verworfen wurde, nahm der Gesetzgeber als Notbehelf folgende Änderungen durch die Einfügung von § 121a BewG⁴⁾ in das Bewertungsgesetz vor:

o Die Einheitswerte für Grundstücke und Betriebsgrundstücke wurden mit einem pauschalieren 40 v.H.-Zuschlag versehen.

o Die Einheitswerte der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wurden aus agrarpolitischen Gründen von diesen Regelungen ausgenommen. Diese Einheitswerte beruhen also - ohne Zuschlag - auf den Wertverhältnissen des 1. Januar 1964.

o Einheitswert 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.

- 1) Siehe auch Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Der problematische Einheitswert, a.a.O., S. 30ff.
- 2) Vgl. Art. 1 Bewändg 1971. Die Einheitswerte für den Grundbesitz vor diesem Datum gründeten auf Bewertungsmaßstäben des Jahres 1935, nachteilige bodenpolitische Auswirkungen waren die Folge (Bodenspekulation, "Flucht in die Sachwerte" wurden steuerlich begünstigt).
- 3) Die nächsten Hauptfeststellungen hätten zum 1.1.1970 und zum 1.1.1976 durchgeführt werden müssen. Vorbereitungen, den Gesetzesauftrag wenigstens in der Zukunft zu erfüllen, sind 1977 angelaufen; eine Hauptfeststellung sollte für den 1.1.1982 vorbereitet werden. Siehe auch E. Schmidt: Die 1982 fällige Neubewertung..., a.a.O., S. 16, siehe ergänzend die auf S. 4 FN. 4. angegebene Literatur. Die Vermögenssteuer-Richtlinien für die Vermögenssteuer-Hauptveranlagung 1983 gehen jedoch nach wie vor von der alten Wertbasis aus, siehe VStR 1983, Abschnitt 1 Abs. 1 Satz 1.
- 4) Eingefügt durch Art. 2 Vermögenssteuerreformgesetz v. 17.4.1974 (BGBl. I, S. 949).

Seitdem sind weitere elf Jahre vergangen, so daß sich die Wertdisskrepnanzen - durch den Zuschlag teilweise vorübergehend abgemildert - inzwischen erneut vergrößert haben.

Nachzutragen ist, daß das Bewertungsgesetz für die Zeit zwischen zwei Hauptfeststellungen Anpassungsvorschriften kennt, um Einheitswerte bei Veränderungen wirtschaftlichen Bedingungen überhaupt festsetzen oder bestehende Einheitswerte entsprechend berichtigten zu können:

o 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.

o Bei den sog. Fortschreibungen ist von den möglichen Unterarten ¹⁾ im hier dargelegten Zusammenhang nur die sog. Wertfortschreibung wegen wertmäßiger Änderung der wirtschaftlichen Einheit/des Wirtschaftsgutes anzuführen: Zwar müssen nach § 22 BewG beim Grundbesitz mit Wertveränderungen innerhalb ge- setzlich vorgegebener Grenzen (mehr als ein Zehntel nach oben oder unten, bei Überschreiten bestimmter 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 bei den als gering zu bezeichnenden Grenzen davon ausgegangen werden, daß für das Betriebsvermögen zu jedem Bilanzstichtag ein neuer Einheitswert festge- stellt wird. Auch hier ist also das Betriebsvermögen (ohne die Betriebs- grundstücke) gegenüber dem Grundbesitz benachteiligt.

3. Die Bewertungsmethoden

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

1) Die Zurechnungsfortschreibung (wegen einer Veränderung der Eigentums- verhältnisse), die Artfortschreibung (wegen der Änderung der Zwecksetzung) und die Fehlerfortschreibung (zum Zwecke der Korrektur eines fehlerhaften, aber rechtskräftigen Einheitswertbescheides) sind hier nicht von Belang.

Die verschiedenen Bewertungsmethoden für die einzelnen Vermögensarten (Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen - § 18 BewG) sind im folgenden kurz gefaßt - mit Blick auf die hier vorgenommene Schwerpunktbiidung - darzustellen:

a) Die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ¹⁾

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören insbesondere

o der Grund und Boden

o die Wohn- und Wirtschaftsgebäude

o die stehenden Betriebsmittel und ein normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (§ 33 I, II BewG).

Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes setzt sich - ohne es auf diese genannten "Wirtschaftsgüter" im einzelnen abzustellen - aus dem Wirtschaftswert und dem Wohnwert zusammen (§ 48 BewG):

o Der Wirtschaftswert wird nach einem vergleichenden Ertragswertverfahren - vereinfacht dargestellt - wie folgt ermittelt: Von einem Bewertungsbeitrag

(§ 63ff. BewG) werden ausgewählte Betriebe (Hauptbewertungs-, Landes- und Orts- bewertungsstützpunkte - § 39 BewG) nach dem Ertragswertverfahren bewertet ²⁾ und

mit sog. Vergleichszahlen belegt (§ 38 I BewG, § 39 I BewG), deren Ausgangs- werte aber durch das Bewertungsgesetz nicht bestimmt sind. Entsprechende

Vergleichszahlen werden für alle anderen zu bewertenden Betriebe durch Ver- gleich mit den Ertragsbedingungen der Bewertungsstützpunkte bestimmt. Auf-

grund eines besonderen Gesetzes wird für 100 Vergleichszahlen ein Ertrags- wert bestimmt und zugewiesen (siehe § 40, I, II BewG), so daß die Vergleichs- zahlen dementsprechend in DM-Beträge (sog. Hektarwerte) umgerechnet werden können. ³⁾ Das Ergebnis wird mit der Flächengröße des Betriebes multipliziert

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

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

3) J. Pelka: Einheitsbewertung..., a.a.O., S. 211, 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 kon- kret zu ermitteln ist, (daß) das Bewertungsgesetz insoweit nicht hinreichend bestimmt (ist)."

und ergibt den sog. Vergleichswert des Betriebes, der noch um bestimmte Zu- und Abschläge gemäß § 41 BewG zu verändern ist.

o Der Wohnwert für den Wohnungsteil der Gebäude wird nachdem unten (siehe S. 19) darzustellenden Bewertungsverfahren des Grundvermögens (§ 47 BewG) bestimmt, das für die Bewertung von Mietwohngrundstücken gilt. Die dort gemachten Ausführungen gelten hier entsprechend. Dabei wird beim land- und forstwirtschaftlichen Wohnwert neben der Berücksichtigung von lagebedingten Besonderheiten zusätzlich noch ein pauschaler Abschlag von 15 v.H. vorgenommen (§ 47, Satz 2 und 3 BewG).

Die auf der Basis des Jahres 1964 ermittelten Einheitswerte der Land- und Forstwirtschaft sind wegen der unterstellten geringen Reinerträge sehr niedrig angesetzt.¹⁾ Die Einheitswerte in der Land- und Forstwirtschaft lagen bei der Verabschiedung des Bewertungsgesetzes im Durchschnitt schätzungsweise bei nur 135 v.H. der Einheitswerte des Jahres 1935.²⁾

Schon bei den Beratungen im Finanzausschuß des Deutschen Bundestages über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes wurde im Jahre 1965 zusammenfassend festgestellt, daß im Rahmen der Neubewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens "das Gesamtvolumen der landwirtschaftlichen Einheitswerte gegenüber dem derzeitigen (gemeint sind Werte auf Wertbasis 1935, die Verf.) nur wenig verändert wird".³⁾

Schätzungen gehen jedoch davon aus, daß die Einheitswerte nur ca. 1-10 v.H. der Verkehrswerte ausmachen.⁴⁾⁵⁾ Ergänzend dazu hat die Steuerreformkommission

1) Der Bewertungsbeirat hatte bei landwirtschaftlicher Nutzung einen optimalen Reinertrag von 420,- DM je Hektar (bzw. einen Kapitalwert je ha von 7.560 DM) 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 Gewährheit auf die Dauer gewährt werden; tatsächlich ist eine wesentliche Kürzung der Subventionen bisher nicht erkennbar geworden). Vgl. dazu R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., S. 395f.
2) Vgl. BTAG-Drucksache IV/3508, S. 3.
3) Ebenda, S. 4.
4) Vgl. J. Peika: Einheitsbewertung..., a.a.O., S. 206, 209ff., 214, sowie M. Troil: Stichwort "Bewertung, steuerliche", in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdW), hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 1, a.a.O., S. 650ff.

5) Abgeleitet aus den Probeerwertungen von 1979/80 ergibt sich, daß die land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte für Intensivkulturen nur 15,0 v.H., für die Landwirtschaft nur 1,5 v.H. und für die Forstwirtschaft nur 0,4 v.H. der jeweiligen Verkehrswerte ausmachen. Vgl. M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 58.

sion darauf aufmerksam gemacht, 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, Bau- und Industrie- und Industrieland), bei denen aber eine Zu- rechnung zur Grundstücksart "unbebauter Grundstücke", die beim Grundvermögen mit den "gemeinen Werten" anzusetzen sind (s.u. S. 21ff.) noch nicht in Betracht kommt.¹⁾

Über die Größenordnung der Abweichungen von Einheitswerten und Verkehrswerten für die Flächen, die einer anderen Nutzungsart zugeführt werden sollen, geben die Tabellen 1 und 2 Auskunft, die vor dem Hintergrund der in der Landwirtschaft gültigen Einheitswerte zu beurteilen sind:

Tabelle 1: Einheitswerte land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

Jahr	Einheitswert	Verkehrswert	Veränderung
1935	DM/ha	DM/ha	in v.H.
1964	DM/m ²	DM/ha	DM/m ²
	0,10	1.249,03	+ 20 v.H.
	1.032,26	0,12	

Quelle: Aus Angaben des Statistischen Landesamtes Rheinland-Pfalz (Hrsg.): Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach der Hauptfeststellung der Einheitswerte am 1.1.1964, Bad Ems 1979, S. 13 (Landesspezifische Daten). - Die Angaben für das Jahr 1935 sind auf DM bezogene Umrechnungswerte.²⁾

b) Die Bewertung des Grundvermögens

Das Bewertungsgesetz unterscheidet als weitere Vermögensart³⁾ das Grundvermögen, welches zusammen mit dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971, S. 617. Diesen Wertiskrepanzen sollte durch eine neue Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gemäß Art. 2 Nr. 12 des Gesetzes zur Reform des Vermögenssteuerrrechts und zur Änderung anderer Steuergesetze v. 17.4.1974 (BGBI. I, S. 949) entgegengewirkt werden, um zugleich auch die "Mobilität" von Bau- land zu erhöhen (siehe dazu Finanzbericht 1975, S. 44).
2) Für weitere Angaben vgl. Statistisches Landesamt Rheinland-Pfalz (Hrsg.): Handbuch der Steuerstatistik für Rheinland-Pfalz 1979, Bad Ems 1979, S. 63*ff. und S. 115ff.
3) Vgl. § 18 BewG, wo das Vermögen eingeteilt wird in land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen.

19a - Tabelle 2: Baulandveränderungen im Bundesgebiet nach ausgewählten Baulandarten und Baugebieten in DM/m² 1976-1983

Baulandarten	Insgesamt		Baugebietes Land (a)		Sonstiges Bauland (c)	
	1976 ¹⁾	1983 ⁸⁾	1976 ¹⁾	1983 ⁸⁾	1976 ¹⁾	1983 ⁸⁾
Wohngebiet	47,72	52,23	57,59	63,29	75,35	86,27
	98,97	115,81	163,69	157,04	188,60	247,38
Wohngebiets- und Geschäftsgebiet	121,20	121,32	168,84	175,81	202,38	275,31
	30,89	33,02	36,83	41,55	49,51	57,94
Dorfgebiet	25,25	26,56	29,95	32,10	38,16	44,60
	23,97	24,01	17,24	26,92	29,45	32,01
Industriegebiet	29,22	30,78	33,70	36,43	39,41	42,48
	21,81	17,52	20,19	25,90	22,42	31,35
Wohngebiet	36,54	87,40	104,00	56,91	39,74	59,67
	21,54	48,68	56,27	47,01	51,94	44,63
Wohngebiets- und Geschäftsgebiet	6,89	6,16	8,92	9,63	11,95	12,66
	17,71	16,75	18,24	18,81	20,45	24,00
Dorfgebiet	24,81	19,57	22,41	29,82	18,77	32,13
	21,66	25,96	15,96	26,22	27,08	30,26
Industriegebiet	21,66	25,96	15,96	26,22	27,08	30,26
	21,66	25,96	15,96	26,22	27,08	30,26
Zum Vergleich:	Kaufwerte in DM/m ² der Fläche der Landwirtschaft ohne Gebäude und Inventar ⁹⁾		Kaufwerte in DM/m ² der Fläche der Landwirtschaft ohne Gebäude und Inventar ⁹⁾		Kaufwerte in DM/m ² der Fläche der Landwirtschaft ohne Gebäude und Inventar ⁹⁾	
	1,87	2,22	2,57	3,05	3,60	3,92

a) Baugebietes Land: "Zum baugebietes Land gehören Grundstücke oder Grundstücksanteile, die von der Gemeinde für die Bebauung vorgesehen sind, bei denen die baugebietes Land Voraussetzungen für die Bebauung vorliegen und deren Erschließung die sofortige Bebauung gestattet..."

b) Rohbau Land: "Das Rohbau Land ist im allgemeinen eine Vorstufe für die übrigen Arten der unbebauten Grundstücke, insbesondere für das Baugebietes Land..."

c) Sonstiges Bauland: "Zum sonstigen Bauland gehören Industrie Land, Land für Verkehrszwecke und Freizeitanlagen..."

Allgemein gilt: "Die ausgewiesenen Durchschnittswerte sind für einen zeitlichen Vergleich... nur bedingt verwendbar, weil die statistischen Massen, aus denen sie ermittelt werden, sich in jedem Vierteljahr bzw. Jahr aus anders gearteten Einzelfällen zusammensetzen können..."

1) Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Preise, Fachserie 17, Reihe 5: Kaufwerte für Bauland 1980, S. 6.

2) Ebenda, 1977, S. 6.

3) Ebenda, 1978, S. 6.

4) Ebenda, 1979, S. 4.

5) Ebenda, 1980, S. 6.

6) Ebenda, 1981, S. 6.

7) Ebenda, 1982, S. 6.

8) Ebenda, 1983, S. 6.

9) Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Ausgewählte Zahlen für die Agrarwirtschaft, Fachserie 3, Reihe 1, Tabellen 12.3 für die Jahre 1976/77/78/79 und eigene Berechnungen.

den Betriebsgrundstücken Grundbesitz¹⁾ darstellt. Zum Grundstück - der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens - gehören Grund und Boden, die Gebäude, sonstige Bestandteile und das Zubehör der Grundstücke (§ 68 Abs. 1 BewG).

Dem Grundvermögen zuzurechnen sind auch das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum, das Teileigentum, das Wohnungserbbaurecht und das Teilbaurecht (§ 68 Abs. 1 Nr. 2 und 3 BewG). Diese der Bewertung zu unterwerfenden Tatbestände bilden hier vorgetragenem Überlegungen ableiten lassen.

Nicht einzubeziehen sind die Mineralgewinnungsrechte und die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 1 und 2 BewG). Sie sind folglich von der Grundsteuer ausgenommen (§ 2 Nr. 2 GrStG), werden aber gemäß § 12 GrStG in Verbindung mit §§ 95-109a BewG) der Gewerbesteuer unterworfen. Diese unterschiedlichen Zurechnungen wirken sich auch auf das Wertniveau der Einheitswerte aus. Es müssen "die Betriebsvorrichtungen mit dem Teilwert im jeweiligen Bewertungszeitpunkt - also mit zehnten Werten - angesetzt werden, während die Einheitswerte der Grundstücke nach den Wertverhältnissen im letzten Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 ermittelt werden."²⁾

Bei der Bewertung der Grundstücke ist zwischen zwei Grundstücksarten - den unbebauten und den bebauten Grundstücken - zu unterscheiden (siehe auch Übersicht 3):

1) Vgl. R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., RN 4 zu § 68 Abs. 1 BewG, S. 481f.

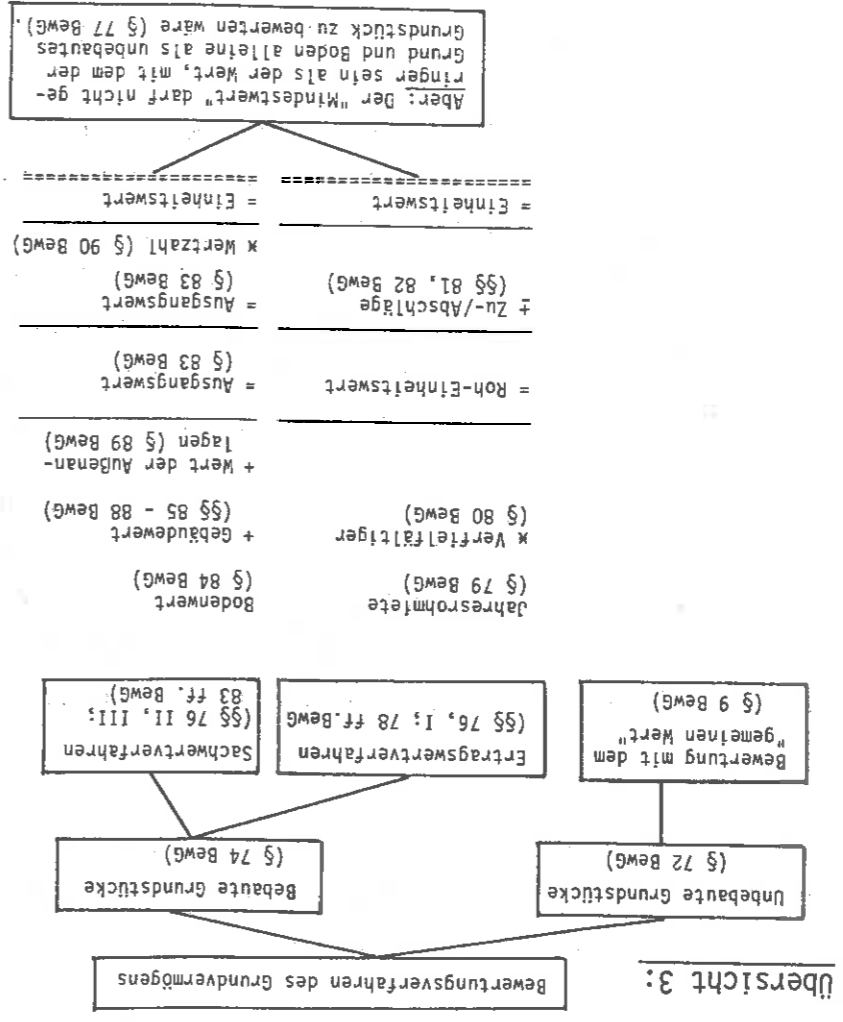
2) Ebenda, RN 39 zu § 68 Abs. 2 BewG, S. 492.

Das unbebaute Grundstück (1) (ohne nutzbare Gebäude gem. § 72 BewG) ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Einheitswert wird nach einem Vergleichswertverfahren ermittelt. Da besondere Verfahrensvorschriften nicht bestehen, erfolgt die Wertfeststellung nach § 9 BewG (siehe ergänzend auch die BewGr). Danach sind maßgeblich

oo die Kaufpreise, die für der Lage und Größe nach vergleichbare Grundstücke auf der Basis des Jahres 1964 gezahlt worden sind, oder

oo entsprechende Werte, die den bei den Finanzämtern geführten sog. Richtwertkarten des Jahres 1964 entnommen werden, soweit zeitgerechte Verkaufspreise nicht verfügbar sind.

1) Baureife Grundstücke (§ 73 BewG) werden ausgetastet; sie sind innerhalb der ungebauten Grundstücke als besondere Grundstückskategorie erfasst.



o Beim bebauten Grundstück (mit nutzbaren Gebäuden gem. § 74 BewG) 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 (§ 74f. BewG). Wenn von den "sonstigen bebauten Grundstücken" einmal abgesehen wird - sie sollen hier vernachlässigt werden -, sind zu unterscheiden:

- oo Mietgrundstücke
Sie dienen zu mehr als 80 v.H. Wohnzwecken.
- oo Geschäftsgrundstücke
Sie dienen zu mehr als 80 v.H. gewerblichen Zwecken.
- oo Gemischtgenutzte Grundstücke
Sie dienen teils Wohnzwecken, teils gewerblichen Zwecken, ohne daß die bei den vorhergehenden Fällen genannten Voraussetzungen der maßgeblichen Nutzungsart erfüllt sind.
- oo Ein- und Zweifamilienhäuser
sind Wohngrundstücke mit ein bzw. zwei Wohnungen; sie werden vom Gesetz besonders hervorgehoben (siehe S. 24).

Für die Bewertung dieser Grundstücke gilt (gem. § 76 BewG) grundsätzlich das Ertragswertverfahren (§ 78ff. BewG): Der Einheitswert (als Gesamtwert für Bodenwert, Gebäudewert und Wert der Außenanlagen) ergibt sich aus dem Produkt der Jahresrohmiere und einem gesetzlichen vorgegebenen Verflechtiger. Zusätzlich werden bestimmte Kürzungen und Hinzurechnungen (§§ 81, 82 BewG) wertkorrigierend berücksichtigt:

oo Jahresrohmiere ist die Brutto-Miete (also einschließlich Umlagen), welche der Mieter für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung im Jahre 1964 zu zahlen gehabt hätte. Die übliche Miete (Solimiete) wird anhand sog. Mietspiegel ermittelt, welche bei dem jeweils zuständigen Finanzamt geführt werden. Bei eigen genutzten Grundstücken ist die "übliche Miete" zu schätzen (§ 79 Abs. 2 BewG).

oo Die in Anlagen zum Gesetz genannten Vervielfältiger (siehe § 80 BewG;

Anlagen 3-8 zum BewG bzw. Anlagen 1-8 der BewRgr) richten sich nach

der Größe der Gemeinde, der Grundstückskategorie, der Bauart und Bauausfüh-

rung sowie nach dem Baujahr.

Anzulegen ist: Die Vervielfältiger beruhen in ihrem ursprünglichen An-

satz auf einem Kapitalzinsinssatz, der zwischen 4,5 und 6,5 v.H.

liegt; das entspricht Vervielfältiger von 22 bis 16.

Es ist offenkundig, daß die vorgenommenen Typisierungen Veränderungen eines Teils der genannten Einflussfaktoren im Zeitablauf - beispielsweise Gemeindegröße oder Vergleichszins für die Kapitalisierung - nur unvollkommen erfassen können.

Die tatsächlichen Vervielfältiger liegen jedoch weit unter diesen Aus-

gangswerten.

Die bei den Vervielfältiger vorgenommenen Abschläge sollen der Tatsache

Rechnung tragen, daß bei der Jahresrohmierte von Brutobetrag ausse-

gangen wird, während ein Ertragswertverfahren üblicherweise von Rein-

erträgen ausgeht. Berücksichtigt werden also auf diese Weise - wieder

typisierend und pauschalierend - die anfallenden Bewirtschaftungskosten.

Der auf diesem Wege ermittelte Grundstückswert kann noch verändert wer-

den (§§ 81, 82 BewG):

oo Er wird herabgesetzt durch wertmindernde Umstände (z.B. Lärm-, Ge-

ruchs- oder Rauchbelästigung, Baumängel und Bauschäden).

oo Er wird heraufgesetzt bei wert erhöhenden Sachverhaltsmerkmalen

(z.B. bei besonderen Größen). Teilweise sind entsprechende Zuschläge

von vornherein gesetzlich vorgeschrieben (z.B. bei Ein- und Zwei-

Familienhäusern mit einer Grundstücksgroße von mehr als 1.500 qm).

Das Sachwertverfahren (§ 83ff. BewG) wird angewandt bei Ein- und Zwei-

Familienhäusern, die besonders gestaltet und ausgestattet sind, bei Ge-

schäftsgrundstücken (insbesondere Fabrikgebäuden, Verwaltungsgebäuden,

Warenhäusern) und bei anderen bebauten Grundstücken, für die weder die

Jahresrohmierte ermittelt noch eine übliche Mierte geschätzt werden kann.

Der Einheitswert ergibt sich, nachdem der sog. Ausgangswert durch eine

Angleichung modifiziert worden ist.

oo 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 (§ 84 BewG);

- Gebäudewert (§§ 85-88 BewG), der auf der Grundlage der durchschnitt-

lichen Herstellungskosten und unter Berücksichtigung von Abschrei-

bungen ermittelt wird: Statt der tatsächlichen Herstellungskosten

werden solche Herstellungskosten angesetzt, wie sie 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 am Stichtag 1.1.1964 und nach seiner gewöhnlichen

Lebensdauer: Bei Fabrikgebäuden wird eine Lebensdauer von 80 Jahren,

bei sonstigen Gebäuden von 100 Jahren unterstellt; es ergeben sich

folglich Abschreibungsätze von 1,25 v.H. bzw. 1 v.H.

- Wert der Außenanlagen

Die zuvor gemachten Ausführungen zum Gebäudewert gelten entsprechend

für die Ermittlung des Wertes der Außenanlagen (§ 89 BewG). Wertmin-

derungen wegen Alters und aufgrund von baulichen Mängeln und Schäden

werden dabei berücksichtigt.

oo Die Angleichung an den gemeinen Wert (§ 83ff. BewG) erfolgt durch eine

festgelegte Wertzahl (§ 90 I BewG). Die Wertzahlen²⁾ werden unter Berück-

sichtigung wertbeeinflussender Umstände (Zweckbestimmung und Verwendbar-

keit der Grundstücke, Gemeindegröße) festgelegt. Sie erreichen Werte

zwischen 85 und 50 v.H.; das heißt die Ausgangswerte werden entsprechend

um 15 bis 50 v.H. vermindert.

Bei beiden Verfahren wird prinzipiell der Grundsatz aus § 77 BewG ange-

wandt: Der nach einem der beiden Verfahren ermittelte Einheitswert darf

keinesfalls geringer sein als der Wert, mit dem der Grund und Boden

1) Genaugenommen handelt es sich dabei um Herstellungskosten auf der Basis

des Jahres 1958, die auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 um-

zurechnen sind (sog. Gebäudenormalherstellungswert).

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

allein bzw. als unbebautes Grundstück anzusetzen sein würde (sog. Mindestwert). Nachdem sich jedoch erwiesen hat, daß dieser Mindestwert in zahlreichen Fällen in Betracht gekommen wäre, wurde durch das Steueränderungsgesetz 1969 sogar bestimmt, daß der anzusetzende Wert für ein unbebautes Grundstück nicht geringer sein darf als 50 vom Hundert des Wertes, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück zu bewerten wäre.¹⁾

Wie es bereits beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen der Fall ist, so weichen auch bei den Grundstücken die Einheitswerte von den gemeinen Werten seit langem ab.

Bei den unbebauten Grundstücken haben die ursprünglichen Wertansätze von 1964 den gemeinen Werten noch weitgehend entsprochen. Wie aus der folgenden Übersicht zu entnehmen ist, entfernten sich beide Werte im Laufe der Zeit aber immer weiter voneinander und stehen heute etwa in einer Relation von 10 (Verkehrswert) zu 1 (Einheitswert)²⁾:

Übersicht 4: Wert-Verhältnisse bei unbebauten Grundstücken

Einheitswert 1964/ Verkehrswert 1964/ Einheitswert 1977 Verkehrswert 1980 ¹⁾	- in v.H. -	
	100 (90) ²⁾	10
Unbebaute Grundstücke	20	10

1) Hochgerechnet aufgrund der Indexpfeile für Bauland und Baukosten des Statistischen Bundesamtes.
2) Ergebnis einer Untersuchung des Württembergischen Genossenschaftsverbandes.

Quelle: M. Troil: Zur Aussetzung..., a.a.O., S. 124.

Der bereits erwähnte Zuschlag von 40 v.H.³⁾ auf den Einheitswert von 1964 führte für die Einheitswerte ab dem 1.1.1975 nur begrenzt zu einer Annäherung an die Verkehrswerte, da diese in den vergangenen Jahren - und dazu auch noch durchaus nicht im Gleichschritt mit den Wertsteigerungen bei den anderen Grundstückskarten - stark gestiegen sind.

1) Vgl. R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., RN 16 zu § 77 BewG, S. 657.
2) M. Troil: Zur Aussetzung..., a.a.O., S. 124.
3) Siehe S. 33.

o Auch die Einheitswerte der bebauten Grundstücke liegen weit unter den gemeinen Werten. Das ergibt sich schon dadurch, daß der zu niedrige Mindestwert - abweichend 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. Diese Änderung wurde vorgenommen, 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 Bewertungen von Grundstücken nach dem Ertrags- und dem Sachwertverfahren liegen

o einmal im Rückgriff auf Ausgangsdaten des Jahres 1964: Das gilt sowohl für den Mietspiegel (der zudem nicht auf einem einheitlichen Mietniveau basieren kann) zur Ermittlung der Jahresrohmierte (beim Ertragswertverfahren), als auch bei der Ermittlung der Herstellungskosten für den Gebäudewert und in gleicher Weise auch für die Herstellungskosten der Außenanlagen (beim Sachwertverfahren).

o zweitens in der Bestimmung der Vervielfältiger (beim Ertragswertverfahren): Es wurde zum einen der kapitalisierungszinssatz und damit auch der Vervielfältiger unabhängig von den dahinterstehenden wirtschaftlichen Tatsachen festgelegt. Die nach Gemeindegroßen und Gebäudealtersgruppen gestaffelten Vervielfältiger lassen längst jeden Bezug zur Wirklichkeit vermissen. Zum anderen wurde der Abzug bei den Vervielfältigern für die Berücksichtigung der Bewirtschaftungskosten nur pauschal bemessen.

o drittens in der umstrittenen Angleichung der Ausgangswerte durch Wertzahlen (beim Sachwertverfahren) mit der nach Absicht des Gesetzgebers eine Anpassung an den Verkehrswert erreicht werden sollte. Tatsächlich erfolgte eine 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⁾²⁾

1) Unberücksichtigt bleibt hier, daß die Einheitswerte für die in Berlin gelegenen Grundstücke generell um 20 v.H. gekürzt werden (gemäß § 122 Abs. 3 BewG).

2) Siehe ergänzend zur Wertproblematik unten S. 111.

Auch für die bebauten Grundstücke wurden Relationen von Einheitswerten zu Verkehrswerten ermittelt, die gleichzeitig das Ausmaß der Wertniveau-Unterschiede innerhalb dieser Vermögensart widerspiegeln (siehe Übersicht 5):

Übersicht 5: Wert-Verhältnisse bei bebauten Grundstücken

Bebaute Grundstücke	Einheitswert 1964/	Einheitswert 1964/	Einheitswert 1964/	- in v.H. -		
	Verkehrswert 1964/	Verkehrswert 1977	Verkehrswert 1980	Einheitswert 1964/	Verkehrswert 1964/	Verkehrswert 1980
1. Ertragswertverfahren	-	30 (30) x	35	45	30	15
- Ein- und Zweifamilienhäuser insges. dar.: Altbauten Nachkriegsbauten	-	35	20	45	20	15
- Mietwohngrundstücke	25 (30) x	-	20	15	-	-
dar.: Altbauten Nachkriegsbauten	45	20	35	15	20	20
- Geschäftsgrundstücke	40 (40) x	50	35	-	25	-
2. Sachwertverfahren	60 (60) x	-	-	-	-	-
- Ein- und Zweifamilienhäuser insges. dar.: Altbauten Nachkriegsbauten	65	40	40	80	30	30
- Geschäftsgrundstücke	50 (60) x	70	-	-	-	30

* Ergebnis einer Untersuchung des Württembergischen Genossenschaftsverbandes. Quelle: M. Troil: Zur Aussetzung ..., a.a.O., S. 124.

Auf fallend an dieser Übersicht ist, daß die Einheitswerte für bebauten Grundstücke im Ertragswertverfahren deutlich unter denen des Sachwertverfahrens liegen, welches den Verkehrswerten tendenziell näher kommt.

Aber auch innerhalb eines Wertermittlungsverfahrens ergeben sich beträchtliche Wertniveau-Unterschiede, insbesondere bei den Einheitswerten für im Ertragswertverfahren bewertete Wohngrundstücke. So kam es zu dem eingangs erwähnten Vorlagebeschluß des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.5.1978 deshalb, weil zwei nebeneinanderstehende Reihenhäuser im Zusammenhang mit der Schätzung der üblichen Miete gemäß § 79 Abs. 2 BewG in einem tatsächlich vorgekommenen Fall - als öffentlich gefördertes Eigenheim - mit 34.800 DM Einheitswert und im anderen - frei finanzierten - Fall mit 74.905 DM Einheitswert bewertet wurden. Der Wertunterschied von mehr als 100 v.H. resultierte bei durchaus

Der Bundesfinanzhof vertrat die Ansicht, "diese Wertdiskrepanz könne nur durch ein besonderes Gesetz beseitigt werden, wobei entweder die Einheitswerte für öffentlich geförderte Wohnungen auf das Einheitswertniveau für frei finanzierte Wohnungen angehoben oder aber die Einheitswerte für frei finanzierte Wohnungen auf das Einheitswertniveau der öffentlich geförderten Wohnungen herabge-

setzt werden." (2) Da steuerpolitisch weder in der einen noch in der anderen

Richtung etwas unternommen wurde, kam es zu dem schon zitierten weiteren BFH-Beschluß vom 16.6.1980, (3) der die Vollziehung eines Einheitswertbescheides für ein Wohngrundstück auf der Grundlage einer höheren als der preisrechtlich zulässigen Miete aussetzt. Diese vom BFH-Senat befürwortete Ermäßigung des Einheitswertes für frei finanzierte Wohngrundstücke verschärft zwar die Ungleich-

mäßigkeit der Bewertung im Verhältnis zu den Wertermittlungen des Sachwertverfahrens, wird aber - eine gesetzliche Reform gewissermaßen provozierend - ange-

wandt, weil auch die Ergebnisse des Sachwertverfahrens denen des Ertragswertverfahrens nicht entscheidend, sondern allenfalls graduell überlegen sind. (4)

Auch der Aussetzungsbeschluß des BFH vom 11.7.1980 (5) wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die Grundstücksbewertung im Ertragswertverfahren auf der Grundlage der preisrechtlich zulässigen Miete ist vor diesem Hintergrund der festzustellenden Wertunterschiede zu sehen.

c) Die Bewertung des Betriebsvermögens (6)

Das Betriebsvermögen umfaßt "alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Wirtschaftsgüter

1) R. Kössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., RN 83 zu § 79, S. 695.

2) M. Troil: Zur Aussetzung..., a.a.O., S. 125.

3) AZ B 41/79, in: DB, H. 39/1980, S. 1872.

4) o.V.: Einheitsbewertung des Grundvermögens, in: DB, H. 39/1980, S. 1872

5) o.V.: Verfassungsmäßigkeit der Grundstücksbewertung im Ertragswertverfahren auf der Grundlage der preisrechtlich zulässigen Miete, in: DB, H. 40/1980, S. 1923f; BFHE vom 11.7.1980 III B3/80 in: BFHE, Band 131, S. 82-85.

6) Siehe ergänzend auch §§ 95-109a BewG.

dem Betriebsinhaber gehören (gewerblicher Betrieb) - § 95 Abs. 1 BewG -
Die im Bewertungsgesetz verwendeten Begriffe "Betrieb eines Gewerbes" und
"gewerblicher Betrieb" stimmen nach Ansicht von R. Rössler/M. Troil/
J. Langner¹⁾ inhaltlich mit dem Begriff des Gewerbebetriebes im Sinne des
§ 1 GewSt DV²⁾ überein; eine Ansicht, die von G. Wöhe³⁾ bestritten wird:
Zum einen, weil der gewerbliche Betrieb des Bewertungsgesetzes auch die
freien Berufe umfaßt; zum anderen, weil die Vermögenssubstanz und nicht die
ausübte Tätigkeit für das Vorliegen des gewerblichen Betriebs entscheidend
ist. Gemäß § 97 BewG ist der Einheitswert auch für das Betriebsvermögen der
dort aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen
zu ermitteln.

Der Einheitswert des Betriebsvermögens wird ermittelt, indem von der Summe
der Werte der vorhandenen (positiven) Wirtschaftsgüter (anders also als
beim Land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und beim Grundvermögen) die
Summe der Schulden des Betriebes und die Summe der sonstigen zulässigen Ab-
züge abgezogen werden (§ 98a BewG). Es ergibt sich folglich ein positiver
oder ein negativer Einheitswert (das sog. Reinbetriebvermögen). Bei der Be-
wertung des Betriebsvermögens wird der Grundsatz der Gesamtbewertung
(§ 2 I S. 2 BewG) wirtschaftlicher Einheiten aufgegeben; die Wirtschafts-
güter des Betriebsvermögens sind einzeln zu bewerten (§ 98a BewG). Sie werden
mit dem sog. Teilwert (§§ 10, 109 Abs. 1 BewG) angesetzt (vorbehaltlich der
Abs. 2 bis 4 des § 109 BewG).

Für die in die Bewertung eingehenden Wirtschaftsgüter und insbesondere für
die nachfolgende Besteuerung, nicht aber für die Bewertungsvorschritten,
ist es von Bedeutung, nach der Rechtsform des jeweiligen Gewerbebetriebes
zu unterscheiden.

- 1) Vgl. R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögensteuerge-
setz, a.a.O., RN 11 zu § 95, S. 982.
- 2) Danach ist der Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung,
die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung um all-
gemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.
- 3) Vgl. G. Wöhe: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1, 5. Aufl.
München 1978, S. 713.

o Zu einem als Einzelunternehmen geführten Gewerbebetrieb gehören alle
Wirtschaftsgüter, die diesem als Hauptzweck dienen und dem Betriebsin-
haber gehören (§ 95 I BewG). - Die Ausübung eines freien Berufes¹⁾ wird
(für Zwecke des Bewertungsrechts) einem Gewerbebetrieb gleichgestellt
nur, daß auch für das "Betriebsvermögen" des Freiberufers ein Einheits-
wert festgestellt wird.
o Bei Personengesellschaften gehören alle Wirtschaftsgüter zum Betriebsver-
mögen, die im Eigentum eines, mehrerer oder aller beteiligten Gesellschaf-
ter stehen, abhängig davon, ob sie überwiegend dem Betrieb dienen und wem sie
gehören (§ 97 I Nr. 5 Satz 2 BewG).

Die Zurechnung des ermittelten Einheitswertes auf die einzelnen Gesell-
schafter erfolgt gemäß den Abschnitten 18, 19 VStR in der Weise, daß je-
dem Gesellschafter zunächst das als Kapitalkonto in der Handelsbilanz
ausgewiesene Betriebsvermögen zugerechnet wird. Die Aufteilung des Unter-
schiedes zwischen diesem Betriebsvermögen und dem als Einheitswert er-
mittelten Betriebsvermögen erfolgt entweder nach dem übereinstimmend von
den Gesellschaftern vorgeschlagenen "wirtschaftlich vertretbaren" Auftei-
lungsmaßstab bzw. (sofern mit dem Gesellschaftsvertrag vereinbar) gemäß
Abschnitt 18 Abs. 4 bzw. gemäß Abschnitt 19 VStR.

o Bei der Kapitalgesellschaft gehören grundsätzlich alle im Eigentum der
Kapitalgesellschaft befindlichen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen
(§ 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 Kapital-
gesellschaft auf der Grundlage der Börsenkurse (Verkehrswert) bzw. aus An-
teilsvorkäufen, die nicht mehr als ein Jahr vom Stichtag an gerechnet zu-
rückliegen, ermittelt. Soweit eine derartige Feststellung des gemeinen Wer-
tes nicht möglich ist (insbesondere ist das häufig bei GmbH-Anteilen der Fall),
muß der Verkehrswert auf der Grundlage des Vermögens der Kapitalgesellschaft

1) Ausgenommen ist die selbständig ausgeübte künstlerische oder wissenschaft-
liche Tätigkeit - § 96 BewG. Eine Begründung für diese Ausnahmeregelung ist
nicht gegeben. Möglicherweise geht der Gesetzgeber davon aus, daß es sich
in diesen Fällen um zu vernachlässigende Größenordnungen handelt. In Ein-
zelfällen muß dies aber durchaus nicht zutreffen.

unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§ 11 II BewG) geschätzt werden¹⁾. Für die hier darzustellenden Zusammenhänge ist es von Bedeutung, daß zur Ermittlung des Vermögens vom Einheitswert des Betriebsvermögens ausgegangen wird. Dieser Einheitswert wird zur Annäherung an den gemeinen Wert in verschiedenen Punkten abgeändert; 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 Einheitswertes²⁾ (mindestens aber die Höhe des Steuerbilanzwertes) angesetzt (§ 77 II VStR).

Bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens wird die Vermögensaufteilung (gem. Abschnitt 4 VStR) aus der Steuerbilanz abgeleitet.³⁾

Steuerbilanz und Vermögensaufteilung aber sind zweckbedingt sowohl inhaltlich als auch wertmäßig nicht gleich. Das gilt beispielsweise für die mit dem Teilwert anzusetzenden Wirtschaftsgüter, im wesentlichen für die beweglichen Güter des Anlage- und Umlaufvermögens des gewerblichen Betriebes.

Als Bewertungsmaßstab ist der Teilwert für die Steuerbilanz (in § 6 Abs. 1 EstG) und die Vermögensaufteilung (in § 10 BewG) fast gleichlautend festgelegt⁴⁾, und zwar als "der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens (Betriebs) im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber das Unternehmen (den Betrieb) fortführt."

Obwohl der Grundgedanke für die Teilwerte im Einkommensteuer- und Bewertungsrecht also formal fast identisch ist, unterscheiden sich beide Teilwerte jedoch hinsichtlich ihrer Verwendung:

o "Unterschiede in der Teilwertverwendung finden sich, wenn es um die Grundgedanken des Teilwertes geht, die einen Ausweis unrealisierter Gewinne verhindern und eine Wertuntergrenze für die Teilwertabschreibung bilden sollen. Diese beiden Verwendungsgedanken des Teilwertes betreffen nur den Teilwertansatz nach dem Einkommensteuergesetz, nicht aber den Teilwertansatz nach dem BewG. Sie sind in ihrem Anwendungsbereich auf das Einkommensteuerrecht beschränkt."⁵⁾

- 1) Siehe zum sog. Stuttgarter Verfahren Abschn. 76-90 VStR.
- 2) Zur Ermittlung des Einheitswertes für Betriebsgrundstücke siehe S. 22.
- 3) Zu den wichtigsten Modifikationen vgl. F.W. Selcher, H. Jung: Ableitung der Vermögensaufteilung aus der Steuerbilanz, in: BB, H. 35/36/1983, S. 2223ff. Siehe auch unten S. 91f.
- 4) Das BewG spricht vom "Unternehmen", das EstG vom "Betrieb".
- 5) E. Flohr: Steuerbilanz und Vermögensaufteilung der Einheitsbewertung, Köln 1977, S. 100.

o "Während im Einkommensteuerrecht für die Ermittlung des Teilwertes die von der Rechtsprechung entwickelten und vom Schrifttum anerkannten Teilwertvermutungen maßgebend sind, hat sich die Ermittlung des Teilwertes im Bewertungsrcht am gegenwärtigen Wert der Wirtschaftsgüter zu orientieren, der¹⁾²⁾ aus dem Nutzen des Wirtschaftsgutes für das Unternehmen abzuleiten ist."

Besondere Bewertungsvorschriften bestehen neben dem Gesagten jedoch noch

für Wirtschaftsgüter, für welche (vorweg) ein Einheitswert festzustellen ist - das sind Betriebsgrundstücke und Betriebe der Land- und Forstwirtschaft - (§ 109 Abs. 2 S. 1 BewG)³⁾; das sind Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften, die (gem. § 109 Abs. 3 BewG) mit ihrem Kurswert bzw. gemeinen Wert (nach §§ 11 Abs. 1, 2 und 113 BewG) anzusetzen sind; das sind Kapitalforderungen, die für Zölle und Verbrauchsteuern anzusetzen Aufwendungen sowie Rückstellungen für Preisnachlässe und für Wechselhaftung, welche (gem. § 109 Abs. 4 BewG) jeweils mit ihrem Steuerbilanzwert anzusetzen sind.⁴⁾

Ein Sonderproblem im Bewertungsverfahren stellt überdies noch die Bewertung von GmbH-Anteilen und nicht notierten Aktien dar, wenn der ermittelte Wert aufgrund besonders hoher oder niedriger Erträge nicht dem "eigentlichen Wert des Gesellschaftsvermögens entspricht, weil solche besonderen Ertragsverhältnisse im Rahmen des "Stuttgarter Verfahrens" zunächst nur ungenügend berücksichtigt werden.⁵⁾ Anteile an schlecht rentierlichen gewerblichen Betrieben können unter Umständen relativ höher bewertet werden als besser rentierende Betriebe; auf die damit verbundenen Probleme und Schwierigkeiten braucht hier jedoch nicht näher eingegangen zu werden.⁶⁾

Gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 2 BewG ist die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens in Zeitabständen von drei Jahren durchzuführen. Bei einer solchen Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (als dem Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt (§ 21 Abs. II BewG). Für buchführenden Betriebe mit Abschlüssen auf den Schluß des Wirtschaftsjahres ist dieser Abschlußtag zugrunde zu legen (§ 106 Abs. 2 BewG).⁷⁾ Ausnahmen gelten jedoch

- 1) E. Flohr: Steuerbilanz..., a.a.O., S. 181.
- 2) Trotz dieser (und anderer) Unterschiede wird eine Wiedernäherung der Vermögensaufteilung an die Steuerbilanz empfohlen. Siehe dazu unten S. 91f.
- 3) Siehe auch S. 13.
- 4) Die im einzelnen anzuwendenden Bewertungsmaßstäbe sind in Abschnitt 42 VStR detailliert aufgeführt.
- 5) Zu beachten sind in diesem Zusammenhang die §§ 78 Abs. 2 VStR und 79 Abs. 3 VStR.
- 6) Siehe ergänzend dazu M. Troil: Bewertung der GmbH-Anteile für die Vermögensteuer, 3. Aufl., Heidelberg 1980, und M. Troil: Zur Vermögensteuer im Jahre 1980, a.a.O., S. 270ff.
- 7) Bei Jahresabschlüssen zu einem anderen Zeitpunkt gilt § 106 Abs. 3 BewG.

noch (gem. § 106 Abs. 4 BewG) für Betriebsgrundstücke, für die Bewertung von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften und für die Beteiligung an Personengesellschaften. Wesentliche Wertveränderungen innerhalb des Feststellungszeitraums führen zu zeitnahen Einheitswertfortschreibungen (gem. § 27 BewG) vor den neuen Hauptfeststellungszeitpunkten; sie werden damit steuerlich bei den jeweiligen Einzelsteuern in Jahresfrist wirksam.

Abweichungen von dieser Regel ergeben sich allerdings bei den Betriebsgrundstücken. Für die Einheitsbewertung der Betriebsgrundstücke werden dabei die Wertverhältnisse zum 1.1.1964 zugrunde gelegt, wobei "Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 für die Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens, für die Vermögensteuer, die Erbschaftsteuer, die Gewerbesteuer, die Ermittlung des Nutzungswertes der selbstgenutzten Wohnung nach § 21a des Einkommensteuergesetzes und die Grunderwerbsteuer mit 140 v.H. des Einheitswerts anzusetzen" sind (§ 121a BewG), während die Einheitswerte der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke auch hier wiederum ohne Zuschlag bleiben (siehe dazu auch Übersicht 6).

Das Gutachten der Steuerreformkommission macht ferner auf den folgenden Unterschied zwischen dem Einheitswert und dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens aufmerksam: "Sieht man von der Unterbewertung ab, die sich im Einzel-fall als Folge des Ansatzes der Betriebsgrundstücke mit dem Einheitswert ergibt, so entspricht der Einheitswert (erbschaftsteuerlicher Stichtagswert) des gewerblichen Betriebes dem realen Wert, der für die einzelnen Wirtschaftsgüter im Falle einer Gesamtveräußerung des Betriebes insgesamt zu erzielen wäre. Dieser Wert kann, muß aber nicht, mit dem gemeinen Wert übereinstimmen. Er liegt immer dann unter dem gemeinen Wert, wenn ein sog. Geschäftswert vorhanden ist, der bei der bloßen Substanzbewertung außer Betracht bleibt."¹⁾ Der Frage des Geschäfts- oder Firmenwertes, welcher von der Steuerreformkommission augenscheinlich der Besteuerung unterworfen werden sollte, wird hier nicht weiter nachgegangen.

¹⁾ Gutachten der Steuerreformkommission, a.a.O., 1971, S. 617f.

Übersicht 6: Zuschlagsregelung auf die Einheitswerte des Grundbesitzes

Steuer/ Steueratbestand	GrSt	VSt	GewSt	ErbSt	EST		GrEST
					§ 13a	§ 21a	
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

4. Zwischenergebnis I: Wertdiskrepanzen je nach Bewertungsmethode

Aus den vorhergehenden Überlegungen läßt sich folgendes Zwischenergebnis

ableiten:

- (1) Die eingangs erwähnten unterschiedlichen Bewertungsmethoden werden angewandt: Sie beruhen notwendigerweise auf grundsätzlichlich anderen Voraussetzungen. Es gibt
- o Vergleichsverfahren mit Marktwerten
- o Ertragswertverfahren
- o Sachwertverfahren.

Zu prüfen wäre, inwieweit hier wirkliche und verfälschte Marktpreise, gegenwärtige und zukünftige Erträge, tatsächliche und fiktive Substanzwerte in die Bewertung eingehen, inwieweit dies gerechtfertigt ist und ob nicht zweckadäquatere Möglichkeiten bestehen. Diesen Fragen der Bewertungsmethoden soll an dieser Stelle nicht weiter nachgegangen werden. Kennlich zu machen ist aber, daß diese verschiedenen Bewertungsverfahren beim gleichen zu bewertenden Objekt je nach Wahl der Bewertungsverfahren zu unterschiedlichen Ergebnissen führen bzw. führen müssen und daß sie dementsprechend Wertunterschiede entstehen lassen.

Der Einheitswert als Ergebnis des Bewertungsverfahrens ist ein konstruierter Wert, der sich aus verschiedenen Wertbegriffen zusammensetzt;

er ist eine Kompromißlösung gegenüber den nach herrschender Meinung¹⁾ gesuchten, aber nicht feststellbaren Verkehrswerten.

- (2) Zu vergleichen sind - und darauf war hier vor allem abzustellen - die Ergebnisse der Bewertung zwischen den obengenannten drei zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten. Danach gilt:
- o Die Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens basieren auf den niedrigen Wertansätzen des Jahres 1964. Von einer - wenn auch nur pauschalieren - Anpassung an zeitnähere Werte wurde aus steuerpolitischen Gründen abgesehen. Es gilt die Feststellung: Mit jeder zusätzlichem Zeitverzögerung bleiben die Einheitswerte hinter ihren Verkehrswerten weiter zurück.

1) Siehe S. 111.

- o Die Einheitswerte des Grundvermögens beruhen ebenfalls auf den niedrigen Wertansätzen des Jahres 1964. Der vorgenommene pauschalierete Zuschlag von 40 v.H. hat nur vorübergehend eine gewisse Nachbesserung gebracht, eine vollkommene Anpassung an die Verkehrswerte konnte damit nicht erreicht werden. Und:

oo An den Bewertungsdiscrepanzen zwischen den Einheitswerten bei den verschiedenen Grundstückskarten hat sich durch den Zuschlag nichts grundsätzlichlich geändert, sie werden im Gegenteil durch den Zuschlag noch verschärft.

oo Der Zuschlag liegt inzwischen auch schon wieder mehr als elf Jahre zurück und kann folglich kein Ausdruck mehr für die zwischenzeitlich weiter fortgeschrittenen Wertänderungen sein.

Auch hier gilt wiederum die Feststellung, daß mit jedem weiteren Abwarten die Einheitswerte der Grundstücke noch mehr hinter ihren Verkehrswerten zurückbleiben.¹⁾ - Einen Eindruck vom unterschiedlichen Wertniveau eines bestimmten Grundstücks, dessen beliebig gewählter Verkehrswert mit 300.000 DM angenommen sei, und bei unterstellter unterschiedlicher Grundstücksknutzung zu verschiedenen Einheitswerten führt, liefert die folgende Übersicht 7, welche die Wertverhältnisse der jeweiligen Einheitswerte zu den Verkehrswerten berücksichtigt und die entsprechenden Wertansätze darstellt (siehe S. 37).

- o Die Einheitswerte des Betriebsvermögens sind für eine derartige Betrachtung aufzuspalten:

oo Einerseits kommen sie - schon wegen der laufend vorgenommenen "Wertfortschreibungen" an den Bilanzstichtagen - den Verkehrswerten am nächsten.

oo Andererseits profitieren sie von den niedrigen Ansätzen der Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und für Betriebsgrundstücke (soweit im Betriebsvermögen enthalten).

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 folglich fortgeführt und nur "unwesentlich" geändert durch die Neubewertung zum 1.1.1964 und durch den teilweise gegebenen Zuschlag von 40 v.H. - -

Übersicht 7: Einheitswerte verschiedener Grundstücksarten bei unterstelltem gleichen Verkehrswert (in Höhe von 300 000 DM)

Grundstücksart/ Nutzungsart	Einheitswert in v.H. des Verkehrswertes	Einheitswert in DM
- Inbebaute Grundstücke	20	60 000
- Im Ertragswertverfahren bewertetes		
Einfamilienhaus	25	75 000
Zweifamilienhaus	25	75 000
Mietwohngrundstück	30	90 000
Geschäftsgrundstück	35	105 000
- Im Sachwertverfahren bewertetes		
Einfamilienhaus	42	126 000
Zweifamilienhaus	42	126 000
Geschäftsgrundstück	42	126 000
- Landwirtschaft allgemein	5	15 000
- Intensivkulturen	20	60 000
- Forstwirtschaft	0,5	150

Quelle: M. Troll: Grundsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., München 1979, S. 264. Von noch niedrigeren Wertansätzen geht der Verfasser naturgemäß in einer jüngeren Untersuchung aus; vgl. M. Troll: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 58.

Die dreistufigen Wertunterschiede (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.

Aufgrund der unterschiedlichen Verfahren der Wertermittlung sowie deren Aktualisierung ergibt sich also eine insgesamt unterschiedliche Behandlung verschiedener Vermögensarten.

Eine allgemeine und gleichmäßige Unterbewertung ist nicht belastend, solange sie für alle Vermögensarten im gleichen Sachverhalt¹⁾ erfolgt. In einem solchen Fall kann über eine Änderung der Steuersätze die gleiche Steuerbelastung erreicht werden, wie bei einer "zutreffenden" (höheren) Bewertung. Dieser Fall ist aber bei der gegenwärtigen Bewertungspraxis nicht zu konstruieren. Welche

¹⁾ Auf diese mögliche Situationsbedingtheit der zu ermittelnden Werte wird hier (der Rationalisierungsabsicht des Bewertungsgesetzes folgend) noch nicht eingegangen; siehe dazu S. 113ff.

Folgen diese Feststellungen für die Steueratbestände der einzelnen "einheitswertabhängigen" Steuern und bei den "einheitswertgebundenen" Steueratbeständen haben, ist im nächsten Kapitel zu prüfen.

4. Kapitel: Die Bedeutung der Einheitswerte für die betroffenen Einzelsteuern

Geht es darum, die Bedeutung der unterschiedlichen Einheitswerte für die "einheitswertabhängigen" Steuern und "einheitswertgebundenen" Steueratbestände aufzuzeigen, so müßten in eine derartige Untersuchung die Gewichte der gegenwärtig verwandten Einheitswerte bei den Besteuerungsvorgängen einerseits und die Gewichte der Verkehrswerten stärker angenäherten, "neuen" Einheitswerte (eventuell mit alternativen Ansätzen) andererseits eingehen. Die nachfolgenden Überlegungen beruhen implizit auf der traditionellen Kritik an der Einheitsbewertung: Eine Idealvorstellung wird in dem Vorschlag¹⁾ gesehen, die Einheitswerte generell an die Verkehrswerte anzunähern. Eine derartige quantitative Bestimmung der steuerlichen Auswirkungen der aufgezählten Wertdiskrepanzen und möglicher Verbesserungen im Wertansatz ist hier nicht möglich, weil es einen beträchtlichen Erhebungsaufwand erfordern würde und weil insbesondere entsprechende Unterlagen für eine zeitnähere Bewertung einfach nicht verfügbar sind. Quantitative Angaben wären für eine sachliche Reformdiskussion über die "einheitswertabhängigen" Steuern ohne Zweifel von großem Vorteil. So können hier nur allgemeine Beurteilungsgrundlagen vorgetragen werden, welche bei Reformüberlegungen zu beachten sind. Zu berücksichtigen sind vor allem jene einzelsteuerverfahren, welche die Folgen der Verwendung von Einheitswerten noch weiter verzerren. Ingesamt sind dabei die steuerlichen Belastungswirkungen daran zu messen, ob und in welchen Abstufungen dem eingangs erwähnten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen wird.

Für die genannten "einheitswertabhängigen" Steuern und "einheitswertgebundenen" Steueratbestände ergeben sich dementsprechend folgende Überlegungen:

¹⁾ Siehe ergänzend unten S. 88 u. S. 111.

1. Einheitswerte und Vermögenssteuer¹⁾

Steuergegenstand der Vermögenssteuer, deren Aufkommen den Ländern zusteht, ist das Gesamtvermögen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen. Die jeweiligen Bestimmungen gelten grundsätzlich auch für den beschränkt Steuerpflichtigen, jedoch werden ihm keine Freibeträge gewährt.

o Bei den Steuerpflichtigen natürlichen Personen errechnet sich die Vermögenssteuerschuld wie folgt:

- + Grundvermögen
- + (Rein-)Betriebsvermögen (einschließlich Betriebsgrundstücke)
- + sonstiges Vermögen²⁾

$$\begin{aligned}
 &= \text{Rohvermögen} \\
 &+ \text{./-Schulden und sonstige Abzüge} \\
 &= \text{Gesamtvermögen} \\
 &+ \text{./-Freibeträge} \\
 &= \text{steuerpflichtiges Vermögen} \\
 &= \text{steuerverpflichtiges Vermögen} \\
 &\times \text{Steuersatz} \\
 &= \text{Vermögenssteuerbetrag}
 \end{aligned}$$

Während bei den ersten drei Vermögensarten - wie oben dargestellt - unterschiedliche Einheitswerte, die - soweit Grundbesitz betroffen ist - in abgestufter Form den Verkehrswerten nicht entsprechen, eingehen, wird das "sonstige Vermögen" je nach der darunter subsumierten Vermögensart mit dem gemeinen Wert (Nennwert, Kurswert, Kapitalwert) angesetzt.³⁾⁴⁾

- 1) Siehe ergänzend auch H. Fecher: Persönliche allgemeine Vermögenssteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumark unter Mitwirkung v. N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 453ff., insbes. S. 460ff.; K. Töpke: Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 9. Aufl., Köln 1983, S. 380ff.
- 2) Insbesondere Kapitalvermögen (Forderungen, Zahlungsmittel, Sparguthaben, Aktien, festverzinsliche Wertpapiere) sowie Ansprüche aus Lebens-, Kapital- und (privaten) Rentenversicherungen sowie Kapitalwerte von Renten und Niebrauchrechte (§ 110 BewG).
- 3) Zu berücksichtigen sind beim "sonstigen Vermögen" bestimmte Freibeträge und Freiberechnungen gem. §§ 110, 111 BewG als Vorwegabzug.
- 4) Auf die abweichende (niedrigere) Bewertung von Vermögensobjekten, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt (§ 115 I BewG), ist hinzuweisen.

o Für unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen wird die Vermögenssteuer analog errechnet, wobei sich die Besteuerung auf die Einheitswerte des Betriebsvermögens konzentriert und wobei die für natürliche Personen geltenden Freibeträge naturgemäß keine Geltung haben.

Die Vermögenssteuersätze (gegenwärtig 0,5 bzw. 0,6 v.H.) wurden in der Vergangenheit wiederholt geändert¹⁾²⁾ - siehe Übersicht 8. Zudem war die Vermögenssteuer zunächst bei der Einkommensteuer als Sonderausgabe unbeschränkt abzugsfähig. Um die sich daraus ergebende degressive Belastungswirkung für Beziehung höherer Einkommen zu vermeiden, wurde diese Abzugsmöglichkeit zum 1. Januar 1975 abgeschafft. Bei der Gewerbesteuer

und der Körperschaftsteuer führt die Nichtabzugsfähigkeit der Vermögenssteuer als Betriebsausgabe zu keinen (weiteren) Belastungsverzerrungen.

Übersicht 8: Veränderungen der Vermögenssteuersätze

	1973	1974	1975	1978	1983	ab 1984
als Sonderausgabe	abzugsfähig	abzugsfähig	abzugsfähig	nicht mehr als Sonderausgabe	abzugsfähig	abzugsfähig
natürliche Personen	1,0*	0,7	0,7	0,5	0,5	0,5
juristische Personen	1,0	0,7	1,0	0,7	0,7	0,6

*) Zu Besonderheiten siehe ergänzend R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., RN 1 zu § 10 VStG, S. 1749.

Im Zusammenhang mit der Einheitswertbewertung sind bei der Vermögenssteuer die folgenden Problemkreise von Relevanz:

o Zum einen ist das Erhebungsverfahren aufgrund der notwendigen Bewertung so teuer, daß von einer Verletzung der "Wirtschaftlichkeit" der Besteuerung gesprochen werden kann.³⁾

- 1) Mit einem sinkenden VSt-Satz verlieren die steuerlichen Belastungsunterschiede aufgrund der Wertdiskrepanzen zwischen Einheitswert und gemeinem Wert an Gewicht.
- 2) Zuletzt durch das Gesetz zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984 - StEntlG 1984) vom 22. Dezember 1983 (BGBl. I S. 1583); siehe auch Brag-Drucksache 10/686. Skepsis über die erhofften Auswirkungen äußert R. Heurung: Zum Einfluß marginaler Steuersatzänderungen auf Investitionsentscheidungen, in: DB, 38. Jg., H. 13/1985, S. 661-670.
- 3) In diesem Sinne bspw. B.B. Gemper: Probleme der Vermögenssteuer (II), in: WISU, 6. Jg./1977, S. 25ff., insbes. S. 28.

o Zum anderen ist es beachtenswert, daß bei Berechnung der Vermögenssteuer, die der Idee nach eine "nominelle Vermögenssteuer" ist und bei der die Steuer folglich aus den Vermögenserträgen gezahlt werden soll, Ertragsaspekte teilweise vollkommen außer acht bleiben¹⁾ und somit auch ertragloses Vermögen in der Substanz verringert wird oder andere Einkommen/Erträge zur Steuerzahlung herangezogen werden müssen.²⁾

o Zur Ermittlung des Gesamtvermögens sind vom Rohvermögen die Schulden und sonstigen Abzüge abzuziehen (§ 118 BewG). Da die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit sowohl eine wirtschaftliche Belastung als auch eine rechtliche Verpflichtung sind, können wirtschaftliche Lasten ohne rechtliche Verbindlichkeit nicht abgezogen werden.³⁾ Das ist der Fall bei aufschiebend bedingten Lasten i.S.d. § 6 BewG⁴⁾ sowie bei Befristungen auf einen ungewissen Zeitpunkt (§ 8 BewG)⁵⁾, aber auch bei der Nichtberücksichtigung latenter Ertragsteuern auf die stillen Reserven.⁶⁾

W. Euler und P. Rzepka stellen dazu fest: "Die Nichtberücksichtigung wirtschaftlicher Lasten bei der Vermögenssteuer ist mit den Grundprinzipien der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach allgemein anerkannten Grundsätzen nicht vereinbar. Auch aufschiebend bedingte Rechte und Lasten sowie latente Ertragsteuern beeinflussen den Substanzwert des Betriebes und müssen deshalb die Bemessungsgrundlage bei der Vermögenssteuer mindern."⁷⁾

o Weitere Aspekte in diesem Zusammenhang sind die vermögenssteuerlich bedingten Doppel- und Mehrfachbelastungen, und zwar sowohl der Vermögenserträge (die schon mit Einkommensteuer und meist auch noch mit der Kirchensteuer belastet sind) als auch des Grundvermögens (für das Grundsteuer zu entrichten ist) sowie des Gewerbekapitals (welches der Gewerbesteuer unterliegt) und natürlich des Vermögens von Kapitalgesellschaften, das bei der Gesellschaft (als juristische Person) und den Aktionären bzw. Anteilseignern (als natürlichen Personen) zusammen zweimal der Vermögenssteuer unterworfen wird.

- 1) Es wird also nicht an einen "Ertragswert" angeknüpft.
- 2) Zum Vergleich der Belastung von Personen- und Kapitalgesellschaften mit unabhängiger Steuern, in: Stuw 1980, S. 158ff.
- 3) Vgl. W. Euler und P. Rzepka: Die Nichtberücksichtigung wirtschaftlicher Lasten bei der Vermögenssteuer, in: BB, H. 17/1979, S. 877ff.
- 4) Beispiele dafür sind zu finden bei R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungsgesetz- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., S. 109.
- 5) Ebenda, S. 111f.
- 6) Vgl. W. Euler u. P. Rzepka: Die Nichtberücksichtigung... a.a.O., S. 878ff.
- 7) Vgl. ebenda, S. 880.

Von derart beschaffenen Doppelbelastungen sind solche zu unterscheiden, bei denen verschiedene Steuern einen Gegenstand belasten (was nach Ansicht der Steuerreform-Kommission "weder unzulässig noch unverträglich ist¹⁾ und jene Doppelbelastung mit ein und derselben Steuer, von der insbesondere Aktien und GmbH-Anteile betroffen sind. Hierzu hatte die Kommission vorgeschlagen,

"- das zum sonstigen Vermögen natürlicher Personen gehörende Kapitalvermögen im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 3 BewG 1965, soweit es sich um Aktien und sonstige Anteile an einer inländischen Vermögenssteuerpflichtigen Körperschaft handelt, nur mit der Hälfte seines Kurswertes bzw. gemeinen Wertes zur Vermögenssteuer heranzuziehen, - das Schachtelprivileg für unmittelbare Beteiligungen an einer inländischen Kapitalgesellschaft von z.Z. 25 v.H. auf 10 v.H. zu senken".

Beide Vorschläge sind vom Gesetzgeber lange Zeit nicht aufgegriffen worden, zum einen wegen "der präjudiziellem(n) Wirkung auf andere Steuerbereiche"²⁾, zum anderen, weil die Senkung der Beteiligungsgrenzen bei Schachtelbeteiligungen von 25 v.H. (§ 102 BewG) auf 10 v.H. bei der Vermögenssteuer und Gewerbesteuer rund 200 Mio. DM³⁾ an Steuerausfällen kostet.⁴⁾ Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22. Dezember 1984 (BGBl. I S. 1583) wurde der zweite Vorschlag zwischenzeitlich doch verwirklicht.

Festgehalten ist also: Einerseits wirkt die Vermögensbesteuerung auf das Konzept der Einheitsbewertung, andererseits wirft die Einheitsbewertung Schatten auf die Besteuerung der Vermögensarten. So unterliegen die Wertansätze für die verschiedenen "sonstigen Vermögensarten", auch wenn sie im Zuge der sogenannten Hauptveranlagung für drei Jahre Gültigkeit haben, einer zeitnaheren 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 sogar auch innerhalb einzelner Vermögensarten (z.B. zwischen Grundbesitz und Grundbesitz). Dies widerspricht von Grund auf der Zielsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung. Dieser Tatbestand wird nicht dadurch beseitigt (wohl aber im Einzelfall

- 1) Gutachten der Steuerreform-Kommission 1971, a.a.O., S. 641. So besteht für die Kommission beispielsweise "keine Veranlassung, den Grundbesitz wegen seiner Belastung mit Grundsteuer vermögenssteuerlich zu entlasten" (Ebenda, S. 641).
- 2) M. Troil: Zur Vermögenssteuer im Jahre 1980, a.a.O., S. 277.
- 3) Ebenda, S. 277.
- 4) Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang u.a. auf den Vorschlag von W. Flume: Zur Reform der Vermögenssteuer, in: Stuw, 1980, S. 185ff., wonach die Vermögenssteuer nur noch bei juristischen Personen erhoben werden sollte. Kritisch äußerte sich dazu der Deutsche Juristentag; siehe o.V.: Deutscher Juristentag zur rechtsformneutralen Besteuerung der Unternehmen, in: GmbH-Rundschau, H. 10/1980, S. 243f.

gemildert¹⁾, 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 veranlaßte Anlagenscheidungen ausgleichen (können) und/oder die auf dem Grundbesitz liegenden Schulden den Einheitswert des Grundbesitzes übersteigen und dadurch das "übrige" Vermögen verringern. Ein solcher Belastungsausweg kann jedoch nicht als ein begründetes Alibi für den Steuergesetzgeber angesehen werden.

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 ceteris paribus nur aufgrund eines veränderten Einheitswertes des Betriebsvermögens (ohne den Einheitswert der Betriebsgrundstücke) oder aufgrund einer Wertveränderung beim sonstigen Vermögen erforderlich werden.

Die - wie festgesetzt - verschiedenen und sehr 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 Grundbesitzigentümer in unterschiedlichem Maße; "begünstigt" sind insbesondere Eigentümer Land- und forstwirtschaftlicher Betriebe.

2) Einheitswerte und Grundsteuer

Steuergegenstand der Grundsteuer, deren Aufkommen den Gemeinden zusteht, ist der Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes (§ 2 GrSt), also:
o Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A)
o Grundstücke einschließlich der Betriebsgrundstücke (Grundsteuer B)

Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert, der jedoch nicht um den pauschalen Zuschlag von 40 v.H. erhöht wird.³⁾ Wie bei den anderen Steuern wäre es auch 1) Das Gutachten der Steuerreform-Kommission 1971, a.a.O., S. 621, erkennt darin eine Abschwächung des Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz; der Verstoß aber bleibt bestehen.

2) Siehe ergänzend C.-A. Andraae: Grundsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., II, a.a.O., S. 576ff., insbes. 581ff.; K.H. Hansmeyer: Grundsteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW), hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 3, Stuttgart 1981, S. 726-743.
3) Vgl. Übersicht 6, S. 34.

¹⁾ - grundsätzlich uner- bei dieser Steuer - unabhängig vom Steueraufkommen

heblich, auf welchem Wertniveau sich die Einheitswerte für das Grundvermögen bewegen, solange es für alle Grundstückskarten gleichartig und gleich hoch ist. Aber genau das ist - wie schon festgestellt wurde - infolge unterschiedlicher Bewertungsmethoden nicht der Fall. Es bestehen Wertniveaunterschiede zwischen dem Land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und dem Grundvermögen sowie zudem innerhalb des Grundvermögens (entsprechendes gilt für den Grundbesitz im Betriebsvermögen) einerseits und zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken andererseits; sogar innerhalb einer Grundstückskarte können die Abweichungen mehr als 100 Prozent betragen.

Zur Ermittlung des Grundsteuermaßbetrages werden auf diese verschiedenen Einheitswerte die in den §§ 14 und 15 Grundsteuergesetz angegebenen Steuermaßzahlen angewandt, bevor dann die jeweiligen Gemeinden ihre nach Grundsteuer A und Grundsteuer B differenzierten Hebesätze darauf anlegen.

2) Die Steuermaßzahlen betragen

o für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft³⁾

o für Einfamilienhäuser

= bis zu einem Einheitswert von 75 000 DM

= für den Unterschiedsbetrag bis zu einem höheren Einheitswert

o für Zweifamilienhäuser einheitlich

o für sonstige Grundvermögen (bebaute und unbebaute Grundstücke) einheitlich

3,5 v.T.

3,1 v.T.

3,5 v.T.

2,6 v.T.

6 v.T.

Allgemein gilt zunächst die Feststellung, daß die Steuermaßzahlen für die verschiedenen Grundbesitzarten merklich voneinander abweichen. - In Sonderheit hat die Struktur der Steuermaßzahlen beispielsweise zur Folge, daß sich die Maßzahl für Einfamilienhäuser mit steigendem Einheitswert der allgemeinen 1) Das Aufkommen der Grundsteuer A stagniert aufgrund der noch immer geltenden Einheitswerte auf der Basis 1964; siehe unten Tabelle 3, S. 65.
2) Die Feststellung dieser Sätze erfolgte im Rahmen der Reform des Grundsteuerrechts 1973; siehe dazu H.-D. Hessler: Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, Tübingen/Düsseldorf 1976, S. 94f.
3) Zur Höhe der Steuermaßzahl für die Landwirtschaft vgl. ergänzend M. Troll: Grundsteuergesetz, a.a.O., S. 256f.

Steuermaßzahl von 3,5 v.T. nähert, während sie bei Zweifamilienhäusern und Mietwohngrundstücken unverändert bleiben:

Übersicht 9: Durchschnittliche Steuermaßzahlen verschiedener Grundstücksarten in Abhängigkeit vom Einheitswert

Einheitswert (in TDM)	Grundstücksart und Steuermaßzahl (in v.T.)		
	Enfamilienhaus	Zweifamilienhaus	Mietwohngrundstück
50 000	2,60	3,1	3,5
75 000	2,60	3,1	3,5
100 000	2,83	3,1	3,5
125 000	2,96	3,1	3,5
150 000	3,05	3,1	3,5
175 000	3,11	3,1	3,5
500 000	3,36	3,1	3,5
1 000 000	3,44	3,1	3,5

Quelle: Vgl. M. Troll: Grundsteuergesetz, a.a.O., S. 258.

Zweifamilienhäuser werden also, ohne erkennbaren Grund, ab einem Einheitswert von rd. 175.000 DM gegenüber den anderen Grundstücksarten begünstigt.

Die schon bei den jeweiligen Grundstücks- bzw. Nutzungsarten unterschiedlichen Einheitswerte werden bei der Ermittlung der Steuermaßbeträge noch weiter differenziert - siehe Übersicht 10, S. 46.

Wie angeführt, werden die Steuermaßbeträge noch mit dem Hebesatz multipliziert (§ 25 GrStG), den die jeweilige Gemeinde bestimmt, und zwar einheitlich für die in der Gemeinde liegenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A) einerseits und für die sonstigen Grundstücke (Grundsteuer B) andererseits. Die jeweiligen Hebesätze in den einzelnen Kommunen weisen große Unterschiede auf¹⁾ - siehe Übersicht 11, S. 46 u. Übersicht 12, S. 47.

1) Siehe dazu die jüngste Untersuchung des Instituts "Finanzen und Steuern": Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern 1984 gegenüber 1983, Brief Nr. 238, Bonn, Juli 1984, S. 9ff., sowie Institut "Finanzen und Steuern": Zur Begrenzung des Realsteuerhebesatzrechts der Gemeinden, Brief Nr. 206, Bonn, August 1981.

Übersicht 10: Einheitswerte verschiedener Grundstück-/Nutzungsarten und ihre Steuermaßbeträge

Grundstücksart/ Nutzungsart	Einheitswert in DM	
	in DM	Steuermaßbetrag
- Unbebaute Grundstücke	60 000	210,0
- Im Ertragswertverfahren bewertetes	75 000	195,0
Einfamilienhaus	75 000	232,5
Zweifamilienhaus	75 000	315,0
Mietwohngrundstück	90 000	367,5
- Im Sachwertverfahren bewertetes	126 000	373,0
Einfamilienhaus	126 000	390,6
Zweifamilienhaus	126 000	441,0
Geschäftsgrundstück	126 000	441,0
- Landwirtschaft	15 000	90,0
- Intensivkultur	60 000	360,0
- Forstwirtschaft	750	4,5

Das Beispiel von S.36f. wird fortgeführt.

Quelle: M. Troll: Grundsteuergesetz, a.a.O., S. 264.

Übersicht 11: Durchschnittliche Grundsteuerhebesätze für die Bundesrepublik Deutschland für verschiedene Jahre (jeweils in v.H.)

Realsteuerart	1970	1972	1974	1976	1978	1980	1982
Grundsteuer A	217	217	230	242	242	249	253
Grundsteuer B	241	245	263	270	270	274	281

Quelle: M. Troll: Grundsteuergesetz, a.a.O., S. 317; Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1982 und 1984, Stuttgart/Mainz 1982, S. 448, 1984, S. 455.

Hebesatzgruppe von... bis... v.H.	Zahl der Gemeinden mit Grundsteuer	
	Grundsteuer A	Grundsteuer B
1 - 175	371	110
176 - 200	687	820
201 - 225	1 608	1 036
226 - 250	1 975	2 790
251 - 275	839	1 011
276 - 300	1 837	1 783
301 - 325	233	241
326 - 350	470	427
351 und mehr	487	289
Insgesamt	8 507	8 507
	1978	1978
	1982	1982

Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1980 und 1984, Stuttgart/Mainz 1980, S. 430, 1984, S. 455.

Die Steuerreformkommission war seinerzeit der Auffassung, daß sie "das Hebesatzrecht der Kommunen als wesentlichen Bestandteil der kommunalen Selbstverwaltung" bejahen muß, sie hält aber die "Unterscheidung in Grundsteuer A und Grundsteuer B nicht für gerechtfertigt. Vielmehr sollen die landwirtschaftlichen Grundstücke mit demselben Steuersatz belastet werden, wie die übrigen Grundstücke." (1)(2)

Deutlich ist: Die gegenwärtig erhobene Grundsteuer erhält eine grobe Zahl von Fragwürdigkeiten im Sinne der hier angestellten Untersuchung:

1) Gutachten der Steuerreformkommission 1981, a.a.O., S. 718.
2) M. Troil: Grundsteuergesetz, a.a.O., S. 321, hält die Hebesatzdifferenzierung "insbes. deshalb (für) berechtigt, weil die Grundsteuer A in erster Linie die Produktionsmittel der Land- und Forstwirtschaft... belastet und damit einen wesentlichen anderen Charakter hat als die Grundsteuer B."

Da die Grundsteuer auf der Einheitsbewertung aufbaut, gehen alle diesbezüglichen Probleme - die Wertdisskrepnanzen je nach Bewertungsmethode - voll in die Besteuerung des Grundbesitzes ein.¹⁾

Auf diese unterschiedlichen und in sich inkonsistenten Wertlagen (1. Komponente) werden - in sich ebenfalls nicht widerspruchsfrei - Steuermeßzahlen (2. Komponente) angewandt, die sodann durch ein gewillkürtes kommunales Hebesatzgefüge (3. Komponente) so gewichtet werden, daß die sich daraus ergebenden Grundsteuerbelastungen in ihrer gesamten Vielfältigkeit jeglicher Systematik und Überschaubarkeit entziehen. Die Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind offensichtlich.

Genau wie bei der Vermögensbesteuerung ergeben sich also auch bei der Grundsteuer Belastungsunterschiede der einzelnen Steuergegenstände sowohl aus den Vorschriften des Bewertungsgesetzes als auch aus den Vorschriften dieses Einzelsteuergesetzes.

Zu bedenken sind beispielsweise die Grundsteuervergünstigungen durch das 2. Wohnungsbaugesetz (gem. §§ 82, 92 bis 94), welches für öffentlich geförderte oder steuerbegünstigte Wohnungen, fertiggestellt nach dem 31.12.1973, eine zehnjährige Grundsteuererhebung nur auf den "Bodenwertanteil" des jeweiligen Einheitswertes vorsieht. Diese Steuervergünstigung verursachte alleine 1980 Steuermindereinnahmen in Höhe von 1,32 Mrd. DM.²⁾

Die Steuerreformkommission hat schon 1971 die Abschaffung dieser Begünstigungen empfohlen, weil ihr Zweck, die Anregung der Bautätigkeit zur Deckung des Wohnraumbedarfs bereits damals als abgeschlossen betrachtet wurde. Gegenwärtig ist dies politisch vielleicht kein verwandbares Argument; die damit verbundene zusätzliche Belastungsverzerrung beim Grundbesitz sowie die Finanzwirtschaftliche Belastung aus dieser Subvention sind aber unverändert bedenklich.

Eine gesamtwirtschaftliche Analyse der Grundsteuer in ihrer heutigen Form deckt eine Vielzahl verschiedener - teils erkennbar und teils versteckter - allokativ, distributiver und stabilitätsmäßiger Wirkungen auf.³⁾

Ergänzend ist anzufügen, daß die Grundsteuer bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens für die Erhebung der Einkommensteuer je nach Einkommensart entweder als Betriebsausgabe oder als eine Art der Werbungskosten absetzbar ist. (Bei der Ermittlung des Nutzungswertes der selbstgenutzten Wohnung

1) Die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit ist immer noch unbeantwortet (S. 1 und S. 28).

2) BTag-Drucksache 8/3097, Anlage 3, S. 242f.

3) Siehe auch unten S. 72f.

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.

Wird in der Grundsteuer eine Vermögenssteuer besonderer Art gesehen, die den Grundbesitz zusätzlich besteuert, so muß nach dem Grund für die ungleiche Behandlung von Grundsteuer einerseits und Vermögenssteuer andererseits gefragt werden. Würde die Grundsteuer der Vermögenssteuer entsprechend behandelt, hätte das auf jeden Fall eine höhere Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zur Folge.

3. Einheitswerte und Gewerbesteuer¹⁾

Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist - sowohl in der Erhebungsform der Gewerbeertrag- als auch der Gewerbekapitalsteuer - jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 GewStG). Steuergründiger sind die Gemeinden; Bund und Länder sind daran durch die sog. Gewerbesteuerumlage beteiligt.

a) Die Gewerbeertragsteuer

Zur Ermittlung des Gewerbeertrages, welcher der Gewerbeertragsteuer zu unterwerfen ist, wird der nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuergesetzes festgestellte gewerbliche Gewinn oder Verlust um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert. Für die hier vorgetragenen Überlegungen ist es bedeutsam, daß bei dieser Steuer - um eine Besteuerung des Grundbesitzes (bzw. der mit diesem Produktionsfaktor 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.²⁾

Im Regelfall³⁾ macht die Kürzung des Gewinns (Erhöhung des Verlusts) 1,2 v.H. der Summe der Einheitswerte (einschließlich des 40 v.H.-Zuschlags) der Betriebs-

1) Siehe ergänzend K. Littmann: Gewerbesteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, a.a.O., S. 609ff., insbes. 614ff., 620ff.; K.H. Hansmeyer: Gewerbesteuer, in: HdMW, Bd. 3, Stuttgart u.a. 1981, S. 617ff.; K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 388ff.

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

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

Grundstücke aus. Der Gesetzgeber unterstellt also, daß der einkommens- bzw. Körperschaftsteuerliche Gewinn Reineinkünfte aus Grundbesitz in mindestens dieser Höhe enthält.

Die in den Einheitswerten der Betriebsgrundstücke zutage tretenden Wertdiscrepanzen einschließlich des zu niedrigen Wertansatzes wirken sich - im Gegensatz zur nachfolgend zu beschreibenden Gewerbekapitalsteuer - mithin aus: Sie haben Belastungsunterschiede bei der Gewerbeertragsteuer zur Folge (und weil diese bei der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und der Gewerbeertragsteuer - also von sich selbst - abzugsfähig ist, ergeben sich auch dort Folgewirkungen); sie verstoßen somit gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

b) Die Gewerbekapitalsteuer

Zur Ermittlung des Gewerbekapitals, das der Gewerbekapitalsteuer zu unterwerfen ist, wird vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes ausgegangen; er wird ebenfalls durch verschiedene Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert.

Für die vorgetragenen Überlegungen ist es von Belang, daß der Einheitswert des gewerblichen Betriebs um die in ihm enthaltenen Einheitswerte für die Betriebsgrundstücke (einschließlich des 40 v.H.-Zuschlags) gemäß § 12 III Nr. 1 GewStG gekürzt wird. Dadurch soll gleichfalls eine zweite Belastung der Betriebsgrundstücke nach der Grundsteuer vermieden werden.¹⁾ Unerheblich ist es dabei, 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 Wertunterschieden gleichermaßen aus den Einheitswerten der Betriebsvermögen herausgenommen werden.

Erinnert sei hier daran - worauf bei den nachfolgenden Reformüberlegungen zurückzukommen sein wird -, daß die Gewerbekapital- und die Gewerbeertragsteuer bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns zum Zwecke der Besteuerung durch die Gewerbeertrag-, Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.

1) Das nicht in Grundstücken angelegte Eigenkapital - wie auch das langfristige Fremdkapital (Dauerschulden und die darauf entrichteten Zinsen) - sind der GewSt und der GewKapSt unterworfen. Sie unterliegen folglich einer doppelten Belastung.

4. Einheitswerte und Erbschaftsteuer sowie Schenkungsteuer¹⁾

Als Steuergegenstand unterliegen der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer)²⁾, deren Aufkommen den Ländern zusteht, gem. § 1 ErbStG

1. der Erwerb von Todes wegen: die entsprechenden steuerpflichtigen Tatbestände sind in § 3 ErbStG im einzelnen aufgeführt,

2. die Schenkung unter Lebenden: diese steuerpflichtigen Vorgänge sind in § 7 ErbStG genannt,

3. die Zweckzuwendungen (das sind mit Auflagen verbundene Zuwendungen i.S. von § 8 ErbStG),

4. das Vermögen von Familienstiftungen und entsprechenden Vereinen in Zeitabständen von jeweils 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Vermögensübergangs (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Bemessungsgrundlage der Steuer ist gemäß § 10 I S. 1 ErbStG "die Bereiche-

rung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist." Die Höhe der Bereiche-

rung wird allein nach steuerrechtlichen Bewertungsmaßstäben am Erbschaft-

steuerstichtag ermittelt.

Maßgeblich für den steuerpflichtigen Erwerb sind gemäß § 12 ErbStG die Vor-

schriften des Bewertungsgesetzes. Dementsprechend - und hier werden nur die

für diese Darlegungen bedeutsamen Bestimmungen aufgeführt - ist

o der Grundbesitz mit dem Einheitswert anzusetzen, wobei gemäß Art. 2 des

Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrechts vom

17. April 1974³⁾ der Einheitswert auf der Basis 1. Januar 1964, erhöht um

den Zuschlag von 40 v.H., zugrunde gelegt wird. Ausgenommen von dieser Re-

gelung ist wiederum der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Be-

triebes, der ohne den Zuschlag mit 100 v.H. anzusetzen ist.

1) Siehe auch A. Oberhauser: Erbschaft- und Schenkungssteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, a.a.O., S. 487-508; W. Steden: Erb-schaft- und Schenkungssteuern, in: HdWw, hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 2, Stuttgart u.a. 1980, S. 439-450.

2) Beide Steueratbestände werden im Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) inhaltsgleich geregelt, wengleich der Zeitpunkt der Verwirklichung des Steueratbestandes eine maßgebliche steuerliche Bedeutung erlangen kann.

3) BGBl. I, S. 933.

o das Betriebsvermögen nach den oben dargestellten Grundsätzen zu bewerten, die für die Vermögensaufstellung gültig sind (Betriebsgrundstücke gehen folglich mit 140 v.H. ihres Einheitswertes in den Einheitswert des gewerb-

lichen Betriebes ein).

Die abgestuften Wertdiskrepanzen innerhalb der verschiedenen Arten des Grund-

besitzes und im Vergleich zu anderen Vermögensarten, führen - ähnlich wie bei der Vermögensteuer - zu Belastungsunterschieden innerhalb ein und des-

selben Erbschafts-/Schenkungsfall es wie auch bei den Erbschafts-/Schenkungs-

fällen untereinander. Dabei kann je nach Zusammensetzung und Aufteilung des Erbes/der Schenkung auf die Erben/die Beschenkten das Ausmaß der Belastungs-

unterschiede 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 verwirklichen sein wird.¹⁾ Verschärft wird die steuer-

liche Ungleichbehandlung noch durch die progressiv gestalteten Erbschaftsteuer-

sätze, die in Steuerklasse I²⁾ zwischen 3 und 35 v.H., in Steuerklasse II zwi-

schen 6 und 50 v.H., in Steuerklasse III zwischen 11 und 65 v.H. und in Steuer-

klasse IV zwischen 20 und 70 v.H. betragen (vgl. § 19 ErbStG).

Für einen Vermögensübergang von tatsächlich vorhandenen 1 Mio. DM³⁾ ergeben

sich in Steuerklasse I beim Kapitalvermögensübergang (angesetzt zum Nominal-

wert) einerseits und beim Grundvermögensübergang (dessen Einheitswert als

unbebautes Grundstück maximal 100 000 DM beträgt⁴⁾ vom Vater an den Sohn bei-

spielsweise folgende Steuerbelastungen:

Übersicht 13: Vermögensübergang von verschiedenen Vermögensarten und die steuerlichen Belastungsunterschiede

Vermögensart	Kapitalvermögen	Grundvermögen
Erbschaftsteuerlast	Nominalwert 1 000 000 DM	Einheitswert 100 000 DM
Freibetrag	90 000 "	Freibetrag 90 000 "
steuerpflichtiger Vermö-	910 000 "	steuerpflichtiger Vermö- 10 000 "
genserwerb		genserwerb
Steuersatz	10 v.H.	Steuersatz 3 v.H.
Erbschaftsteuer	91 000	Erbschaftsteuer 300 DM
Belastungsunterschied	90 700 DM	

1) Siehe ergänzend Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 621.
 2) Zur Einteilung der Steuerklassen siehe § 15 ErbStG.
 3) Vgl. das Beispiel bei M. Troll: Einheitswerte des Grundbesitzes und Erbschaftsteuer, in: BB 1973, S. 696ff., insbes. S. 697; M. Troll: Zur Aussetzung... a.a.O., DStR 1981, S. 129.
 4) Siehe S. 25.

Auch ein von der Steuerreformkommission¹⁾ dargestelltes Beispiel verdeutlicht gut die ungleiche Steuerbelastung: Wird - wie häufig beim Vermögensübergang von Unternehmen praktiziert - zur Erhaltung der Vermögenssubstanz einer der Erben mit dem Vermögen und werden die anderen Erben mit Bar-, Nutzungs- und/oder Rentenvermächtnissen bedacht, so haben jene Erben eine relativ höhere Erbschaftsteuer zu tragen, deren Vermögenszugang zum Nennwert oder gemeinen Wert der Erbschaftsteuer unterliegt, während der Erbe mit steuerrechtlich teilweise unterbewerteter Vermögensmasse steuerlich verhältnismäßig geringer belastet wird.

Nicht nur beim Erwerb von Todes wegen entstehen solche Ungereimtheiten, sie

entstanden - bislang jedenfalls - auch bei den sogenannten "gemischten Schenkungen"²⁾, wenn also mit einer Grundstückschenkung zugleich auch Schulden und Lasten, die mit dem Grundstück verknüpft waren, übertragen wurden. Der Abzug dieser Verpflichtung, bewertet mit dem Nennwert, vom Einheitswert des Grundstücks führte häufig zu einem steuerfreien Erwerb. Auf Grund der neueren Rechtsprechung "soll künftig in diesen Fällen der Einheitswert in dem Verhältnis aufgeteilt werden, in welchem der Wert dieser Schulden usw. zum Verkehrswert des geschenkten Grundstücks steht. Ein Abzug der Schuld usw. wäre danach ausgeschlossen."³⁾ Das gleiche müsste natürlich analog bei Erbfällen gelten. - Die so genannte Lösung kann nur als eine beschränkte Verbesserung gegenüber der alten Belastungsverzerrung gewertet werden. Die auftretenden Probleme könnten bei traditioneller Betrachtung eigentlich nur bei einer Grundstücksbewertung zu Verkehrswerten vermieden werden. Dies setzt jedenfalls eine Abkoppelung der (Grundbesitz-) Einheitsbewertung für die Erbschaftsbesteuerung von der Einheitsbewertung für die anderen "einheitswertabhängigen" Steuern voraus.⁴⁾

Weil der Wert der Bereicherung eigentlich bei allen ererbten Vermögenspositionen (besonders deutlich wird dies bei Grundstücken) von der tatsächlichen Nutzung abhängt, kann u.E. auch der Ertragswert eine sachgerechte Wertart sein. Die Anwendung dieser Erkenntnis auf land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zu begrenzten, wäre ein Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit. Daß Änderungen der tatsächlichen Nutzung im Zeitablauf in gewissen Grenzen zu berücksichtigen sind, ist eine altbekannte, aber steuertechnisch bisher nicht umgesetzte Feststellung.⁵⁾

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 621.
2) M. Troil: Zur Vermögenssteuer..., a.a.O., S. 287.
3) Ebenda, S. 287.
4) Vgl. hierzu D. Dickertmann, U. Pfeiffer: Die Bewertung sollte in den einzelnen Steuergesetzen geregelt werden, in: Handelsblat, Nr. 251/30./31.12.1983, S. 52; M. Balke: Die Erbschaft- und Schenkungssteuer..., a.a.O., S. 351-355; derselbe: Zur Abkoppelung des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts von der Grundbesitz-Einheitsbewertung - Blick über die Grenze, in: Der Betrieb, 37. Jg., H. 44/1984, S. 2277.

5) Vgl. M. Balke: Erbschaftsteuer und Einheitswert..., a.a.O., S. 352, Fußnote 15.

Insbesondere gilt auch hier die Feststellung, daß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung mehrfach, nämlich sowohl innerhalb eines Erb-/Schenkungsfall¹⁾ als auch beim Vergleich von Erb- und Schenkungsfällen untereinander verstoßen wird.¹⁾ Anzulegen ist schließlich - wiederum im Hinblick auf die nachfolgenden Reformüberlegungen -, daß die Erbschaftsteuer weder bei der Einkommensteuer (wenn von bestimmten für diese Darstellung nicht bedeutsamen Detailregelungen abgesehen wird) noch bei der Gewerbeertragsteuer oder bei der Körperschaftsteuer zu einer Minderung der jeweiligen Steuerbemessungsgrundlage führt.

5. Einheitswerte und Einkommensteuer

a) Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Am 26. Juni 1980 trat das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der land- und forstwirtschaft²⁾ in Kraft. Danach werden bei der Einkunftsart aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für den Zweck der Gewinnermittlung drei Gruppen von Landwirten unterschieden:

o jene, die einen Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EstG) mittels Buchführung vornehmen,
o solche, die eine Einnahmeüberschubrechnung (§ 4 Abs. 3 EstG) aufstellen, o und eine dritte Gruppe, die der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 13a EstG) unterliegen.

Für den hier vorgetragenen Zusammenhang ist das zuletzt genannte Gewinnermittlungsverfahren darzustellen:

Voraussetzung für eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist, daß o keine Buchführungspflicht besteht,³⁾ mehr als 0 DM und weniger als 32 000 DM beträgt, o keine erhöhte Tierhaltung vorliegt,

o eine andere Gewinnermittlungsart nicht beantragt wird.

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 622.
2) BGBI. 1980 I, S. 732.

3) Ermittelt gem. § 13a Abs. 4 Nr. 1-5 EstG aus dem Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung. Siehe auch S. 17ff.

Der Durchschnittssatzgewinn setzt sich zusammen aus

- o dem sogenannten Grundbetrag,
- o dem Wert der eigenen Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner mit-¹⁾ beschäftigten Angehörigen,
- o vereinnahmten Pachtzinsen,
- o dem Nutzungswert der Wohnung des Betriebsinhabers (das ist - wesentlich anders als beim Einfamilienhaus - ein Achtzehnteil²⁾ des im Einheitswert
- o sonstigen gesondert zu ermittelnden Gewinnen,
- o sonstigen gesondert zu ermittelnden Gewinnen,
- o Pacht und Schuldzinsen sowie
- o dauernden Lasten.

vermindert um Betriebsausgaben in Form von

Ausgangswert und Grundbetrag sind hierbei zentrale Größen der Einkommenser-
mittlung gemäß Einkommensteuergesetz: Bis zu einem Ausgangswert von 25 000 DM
ist der Grundbetrag ein Sechstel, sonst ein Fünftel des gemäß § 13a Abs. 4
Nr. 1-5 EstG aus dem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes
(gemäß §§ 33-67 BewG) abgeleiteten Ausgangswertes.

Daruf hinzuweisen ist, daß gegenüber dem früheren Bestenungsverfahren eine
Erhöhung des Grundbetrages (bislang ein Zwölftel des Ausgangswertes) und eine
Erhöhung der Werte für die Arbeitsleistung (§ 13a Abs. 5 EstG) vorgenommen wor-
den ist.

Nach wie vor spielen also die Einheitswerte eine ausschlaggebende Rolle bei
der Gewinnermittlung, deren Schwächen unmittelbar in die zu ermittelnde Steuer-
bemessungsgrundlage eingehen. Dies bedeutet ein Verstoß gegen den Grundsatz
der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber den land- und forstwirtschaft-
lichen Betrieben, die durch Bestandsvergleich bzw. Überschubrechnung ihren ver-
gleichsweise höheren Gewinn ermitteln und gegenüber Nichtlandwirten.³⁾

- 1) Ermittelt gem. § 13a Abs. 5 Nr. 1-5 EstG und demnach mittelbar an den Ein-
heitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gebunden.
- 2) Siehe ergänzend Fußnote 2 auf S. 17.
- 3) Siehe ergänzend aber K. Barth: Gerechte Besteuerung der Landwirte, insbe-
sondere im Vergleich zu den Arbeitnehmern, freien Berufen und Gewerbetrei-
benden, in: BB, H. 30/1979, S. 1546ff.

Vor der Neuregelung der Einkommensbesteuerung der land- und forstwirtschaft
mittels Durchschnittssatzbesteuerung bewirkten die niedrigen Einheitswerte,
daß im allgemeinen nur ca. 20-25 v.H. des Gewinns, wie er sich bei einem
Bestandsvergleich ergeben hätte, besteuert wurden.¹⁾

In Zukunft sollen etwa 50-70 v.H., bei Ausgangswerten über 25 000 DM ca. 80 v.H.,
der tatsächlichen Gewinne besteuert werden.²⁾

Durch die Erhöhung der Grundbeträge und der Werte für die Arbeitsleistung wer-
den einerseits viele Betriebe erstmals steuerlich erfaßt, andererseits müs-
sen zahlreiche Betriebe ihre Gewinne jetzt nach den anderen beiden Gewinner-
mittlungsmethoden ausweisen. Insgesamt wird dabei die Gewinnermittlung nach
Durchschnittssätzen zwar absolut und relativ an Bedeutung verlieren; aber sie
betrifft immer noch die Mehrzahl der Fälle (rd. 69 v.H.):

Übersicht 14: Anzahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und Art der
Gewinnermittlung

Gewinnermittlungsart	1978	1981 ff. (geschätzt)
nach Durchschnittssätzen (gem. § 13a EstG)	740 000	600 000
Einnahmen-Ausgaben-Über- schrnehmung (gem. § 4 Abs. 3 EstG)	20 000	130 000
Bestandsvergleich (gen. § 4 Abs. 1 EstG)	85 000	140 000
Total	865 000	870 000

Quelle: Brag-Drucksache 8/3635, S. 68f.; M. Wätzig: Die Neuregelung der Ein-
kommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, a.a.O., S. 1711.

Zudem: Ziel der Neuregelung der Einkommensermittlung war es, "die Einkommens-
besteuerung innerhalb der Landwirtschaft auszugleichen und damit gerechter zu

- 1) Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Gutachten zur Einkommensbesteuerung
der Landwirtschaft, Bonn 1978, S. 53 (im folgenden zitiert als: Gutachten
zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft).
- 2) Brag-Drucksache 8/3635, S. 68; M. Wätzig: Die Neuregelung der Einkommensbe-
steuerung der Land- und Forstwirtschaft, in: DB, H. 36/1980, S. 1711.

machen und sie auf eine sichere verfassungsrechtliche Grundlage zu stellen.¹⁾ Tatsächlich wiesen die Subventionsberichte der Bundesregierung²⁾ zunächst steigende Steuerausfälle aufgrund der Durchschnittssatzgewinnermittlung (gemäß § 13a EStG) aus, so daß auch in Zukunft von einer gewissen beträchtlichen Subventionierung der Landwirtschaft ausgegangen werden mußte.³⁾ Zwischenzeitlich wird der aus diesem Betreuungsverfahren resultierende Subventionswert in allerdings erstaunlichen Schritten zurückgeführt. Im 9. Subventionsbericht wird als Begründung dafür angeführt, daß neben dem eingeschränkten Anwendungsbereich⁴⁾ ab dem Wirtschaftsjahr 1980/81 nun auch realistischere Wertansätze gültig sind. Dementsprechend wird - so führt der Subventionsbericht weiter aus - die Subventionswirkung des § 13a EStG "weniger von der Art der Gewinnermittlung, sondern vielmehr von der Höhe der Gewinnsätze"⁵⁾ bestimmt. Die in dem Bericht genannten Angaben zu den dadurch entstehenden Steuerausfällen beruhen - das sei einschränkend angemerkt - auf Schätzungen.

b) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 II und § 21a EStG)

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, welche der Einkommensteuer zu unterwerfen sind, gehören

o gemäß § 21 II EStG zu einem der Nutzungswert der Wohnung im eigenen (Mehrfamilien-) Haus und zum zweiten der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung. Der Nutzende hat den Nutzungswert zu versteuern, sofern nicht gemäß § 12 Nr. 2 EStG der überlassende solche Einkünfte zu versteuern hat, weil er die Wohnung freiwillig oder in freiwillig begründeter Rechtspflicht Dritten bzw. unterhaltsberechtigten Personen überläßt.

sowie

o gemäß § 21a EStG der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Einfamilienhaus.

1) Tag-Drucksache 8/3635, S. 68.
 2) Siehe 5. Subventionsbericht, Tag-Drucksache 7/4203, S. 166; 7. Subventionsbericht, Tag-Drucksache 8/3097, S. 166; Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, a.a.O., S. 30ff.
 3) Vgl. ebenda, S. 46ff.; G. Rügger: Steuerliche Vergünstigungen für die Landwirtschaft als Mittel der Agrarpolitik, Bochum 1976, S. 35ff. Niedersächsisches Finanzgericht, Vorlagebeschl. an das Bundesverfassungsgericht vom 13. Oktober 1978, I 290/77.
 4) Vgl. 9. Subventionsbericht, Tag-Drucksache 10/352, S. 180f.
 5) Ebenda, S. 181.

Die Ermittlung des Nutzungswertes richtet sich nach der Art des Gebäudes: oo Bei einem Zwei- oder Mehrfamilienhaus sind die unterstellten Einnahmen nach § 8 II EStG zu schätzen, wobei zum Vergleich nach Art, Lage und Ausstattung ähnliche Wohnungen heranzuziehen sind; es haben Marktpreise grundsätzlich Vorrang vor Kostenmieten, die nur in Ausnahmefällen anzusetzen sind.¹⁾

oo Bei einem Einfamilienhaus oder bei einer Eigentumswohnung wird gemäß § 21a EStG ein Prozent 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 nach traditioneller Auffassung um eine Einkommensfiktion des Gesetzgebers mit folgenden Grundüberlegungen: Eigenkapital, das in eigenem Grundvermögen angelegt ist, erwirtschaftet keine Zinsen, wird folglich einkommensmäßig auch nicht besteuert. Eigenkapital, das in Form von Spareinlagen oder Wertpapieren liegt, während der Eigentümer eines Eigenheimes/einer Eigentumswohnung sich ohne Ansatz eines Nutzungswertes der Steuerpflicht "entzieht", muß der Kapitalanleger seine Zinserträge versteuern. Mit dem Ansatz des Nutzungswertes der Wohnung im Sinne der sog. Investitionsgut-Lösung soll folglich dem Gleichheitsgrundsatz der Besteuerung aus dieser Sicht (d.h. durch Annahme fiktiver Erträge angelegten Kapitals) Rechnung getragen werden. Allerdings sollte die Besteuerung (wenn überhaupt)²⁾ nicht auf den fiktiven Ertrag des investierten Kapitals abstellen, sondern sollte stattdessen 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.

1) Siehe dazu Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21. September 1979, I 153/77, in: DB 1979, S. 2305ff.; E. Moil: Gedanken zum Mietwert der Wohnung im eigenen Haus, in: DB 1980, S. 949ff.
 2) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 112.

Hier soll nun nicht dargelegt werden, ob die obige Rechtfertigung für diesen Steueratbestand grundsätzlich aufrechterhalten werden kann oder nicht ¹⁾²⁾, sondern zu prüfen ist an dieser Stelle nur, in welcher Weise die Einheitswerte gegenwärtig noch ³⁾ in den Bestenfallsvorsparung einbezogen werden:

Dabei ist zunächst bezüglich des unterschiedlichen Ansatzes bei Familienhäusern und Zweifamilienhäusern (gültig seit dem 1. Januar 1974) - einerseits handelt es sich um 1 v.H. des um 40 v.H. erhöhten Einheitswertes zum 1. Januar 1964 und andererseits um die ortsübliche Miete (bzw. in Ausnahmefällen die Kostenmiete) - festzustellen, daß der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht erfüllt sein kann. ⁴⁾

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 Entsprochen haben mag, so ist diese Feststellung wegen des Zwischenzeitlich zu niedrigen Einheitswertes bei vergleichsweise geringfügig veränderter Kapitalrendite heute zumindest mehr als fraglich.

6. Einheitswerte und Grunderwerbsteuer

Steuergegenstand der Grunderwerbsteuer ⁵⁾ sind sogenannte Erwerbsvorgänge (aufgezählt in § 1 GrEStG), wobei zur Verhinderung von Steuerumgehungen auch solche Vorgänge der Grunderwerbsteuer unterliegen, die es einem anderen ermöglichen, ein inländisches Grundstück rechtlich oder wirtschaftlich auf eigene

- 1) Siehe dazu u.a. G. Grube: Der einkommensteuerrechtliche Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, in: StW 1974, S. 211ff.; K.P. Krause: Steuer auf die eigene Wohnung, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 274/2.11.1976, S. 13; R. Fecht: Zur Einkommenbesteuerung der Selbstnutzung von Wohnungen, in: Finanzarchiv N.F. 41/1983, S. 476ff.; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 1983/84, Tag-Drucksache 10/669, Ziff. 567ff. (S. 242ff.); H.J. Teiler: Der Nutzungswert der eigenen Wohnung - eine steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung zu § 21a EStG, in: DB 1984, S. 791ff.; K.P. Krause: Die Steuer-Fossil sollte verschwinden, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 134/13.6.1984, S. 13; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.): Zur Neuregelung der Eigenheimbesteuerung, Stellungnahme Nr. 20, Wiesbaden 1984.
- 2) Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, daß der Nutzungswert der eigengenutzten Wohnung innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes 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. 164b I EStR.
- 3) Zur Änderung siehe unten, S. 81f.
- 4) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 112.
- 5) Vgl. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1983) vom 17. Dezember 1982, BGBl. I S. 1777.

Rechnung zu verwerten (§ 1 II GrEStG). Abgegrenzt sind die Grundstücke in § 2 GrEStG, denen (gemäß § 2 II GrEStG) Erbbaurechte, Erbpachtrechte und Gebäude auf fremdem Boden gleichstehen.

Das Aufkommen der Grunderwerbsteuer (Steuersatz 2 v.H. der Bemessungsgrundlage gemäß § 11 II GrEStG) steht den Gemeinden zu.

Die Steuerermittlung richtet sich grundsätzlich nach zwei Bemessungsvorgängen: Entweder nach dem Wert der Gegenleistung (§§ 8 Abs. 1, 9 GrEStG), der in diesem Zusammenhang nicht weiter behandelt zu werden braucht,

oder nach dem Wert des Grundstücks (§§ 8 Abs. 2, 10 GrEStG). Dieser ist

erstens hilfsweise anzusetzen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist; ¹⁾ zweitens regelmäßig bei der Vereinigung aller

Anteile an einer Gesellschaft in einer Hand, oder bei dem Übergang von allen Gesellschaftsanteilen, wenn zugleich auch Grundstücke übertragen werden. ²⁾ Maßgeblich ist als Bemessungsgrundlage dann der Einheitswert nebst 40 v.H.-Zuschlag des betreffenden Grundstücks. ³⁾

Aufgrund der im Vergleich zu den Verkehrswerten regelmäßig zu niedrigen Einheitswerte, von denen als Wert der Gegenleistung auszugehen ist, fällt es

nicht schwer, auch hier einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nachzuweisen.

Diese Feststellung ist insoweit abzuschwächen, als auf den Einheitswert als Bemessungsgrundlage nur hilfsweise (nicht im Regelfall) zurückgegriffen wird. Bis zur Reform der Grunderwerbsteuer im Jahr 1982 bestanden zahlreiche Vorschriften zur Grunderwerbsteuerbefreiung, insbesondere zugunsten von Landwirtschaft und Wohnungsbau, so daß die Mehrzahl aller Grunderwerbsvorgänge steuerfrei blieben. ⁴⁾

- 1) Kritisch äußert sich dazu K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 455.
- 2) Siehe § 1 Abs. 3 GrEStG.
- 3) Zur Grunderwerbsteuerbegünstigung im Bereich der Landwirtschaft siehe G. Rügger: Steuerliche Vergünstigungen..., a.a.O., S. 67f.
- 4) Im Jahre 1971 waren es über 70 v.H. aller Fälle, siehe Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 807; von "zuletzt ca. 80 v.H. aller Fälle spricht K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 453.

Die bereits eingeschränkte Gleichmäßigkeit der Besteuerung wurde so weiter verzerrt. Um diese "groteske" Situation (nämlich die Steuerbefreiung als Reformkommission¹⁾ vorgeschlagen, den Steuersatz auf 3 bzw. 2 v.H. der Bemessungsgrundlage zu senken und die Befreiungsstände stark einzuschränken; weiterhin gewollte Unterstützungen sollten stattdessen über offene Subventionen erfolgen.

In welchem Maße das "alte" Grunderwerbsteuergesetz als "Steuerbefreiungsgesetz" interventionistischen Einflüssen unterlag und so nicht mehr überschaubar und handhabbar war, lassen die zahlreichen Aufhebungen von bundes- und landesrechtlichen Vorschriften erkennen, die in den §§ 24 bis 26 GrEStG 1983 zusammengefaßt sind: Durch das "neue" Gesetz wurden 68 Gesetze und Verordnungen sowie 131 Einzelvorschriften aufgehoben.²⁾ Aufgrund des dadurch ermöglichten Abbaus der Steuervergünstigungen konnte der Steuersatz von bis dahin 7 v.H. auf nunmehr 2 v.H. - angeblich - aufkommensneutral gesenkt werden.³⁾ Nach dieser Reform enthält das Grunderwerbsteuergesetz vergleichsweise nur noch wenige Steuervergünstigungen, welche in den §§ 3 bis 7 GrEStG 1983 geregelt sind.

7. Zwischenergebnis II: Steuervergünstigungen je nach Grad der Unterbewertung

Die vorstehenden Ausführungen können zu folgendem zweiten Zwischenergebnis zusammengefaßt werden:

(1) Die jeweiligen Wertdiskrepanzen, die sich bei den verschiedenen Vermögensarten nach den jeweils zugehörigen Bewertungsverfahren ergeben, wirken sich ganz zwangsläufig bei den betroffenen Einzelsteuern aus. Die aus solchen Wertansätzen abgeleiteten Steuerbelastungen genügen im gegebenen Steuer(arten)system dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht: Unterbewertungen (Überbewertungen) wirken sich wie echte Steuervergünstigungen (bzw. -verschärfungen) aus, deren Ausmaß dem jeweiligen Bewertungsvorteil (oder -nachteil) multipliziert mit dem zur Anwendung kommenden Steuersatz entspricht. Dabei wirken sich einzelsteuerliche Vorschriften sowohl verschärfend als auch mildernd auf die Unterschiede im Wertniveau aus.

1) Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 807.
2) Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1984, Bonn 1983, S. 147.
3) Ebenda.

(2) Unterschieden nach Vermögensarten gilt folgende Rangordnung:

- o Am besten schneidet - siehe auch die Übersicht (zum Zuschlag gem. § 121a BewG) auf S. 34 - das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ab.
- o Beim Grundvermögen wird das unbebaute Grundstück stärker belastet als das bebaute Grundstück.

- o Die Bewertungsvorteile des Grundbesitzes bleiben bei der Besteuerung von Betriebsvermögen erhalten.

o Demgegenüber wird das Kapitalvermögen stark benachteiligt, es werden zeitgerechte Werte angesetzt, welche insbesondere durch die Vermögensteuer aber auch durch die Erbschaftsteuer stärker belastet werden.¹⁾

Die folgende "Übersicht zeigt die Tendenz zunehmender steuerlicher Belastung von Realvermögen, insbesondere dem landwirtschaftlichen Vermögen, zum Vermögen in der Form von Nominalwerten."²⁾

Übersicht 15: Methoden der Wertermittlung nach Vermögensarten

Vermögensart	Wertermittlung
Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	nach dem Ertragswertverfahren auf der Wertbasis 1.1.1964
Grundvermögen	nach dem Vergleichswertverfahren auf der Wertbasis 1.1.1964 zuzüglich 40 v.H. *
- unbebaute Grundstücke	nach dem Ertragswert- oder dem Sachwertverfahren auf der Wertbasis 1.1.1964 zuzüglich 40 v.H. *
- bebaute Grundstücke	nach dem Ertragswert- oder dem Sachwertverfahren auf der Wertbasis 1.1.1964 zuzüglich 40 v.H. *
Betriebsvermögen	Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter nach dem Sachwertverfahren auf aktueller Wertbasis, jedoch ohne Berücksichtigung des immateriellen Firmenwertes (= zukünftige Ertragsaussichten etc.)
Sonstiges Vermögen	Ermittlung des Kurswertes
- Wertpapiere/Anteile	Ermittlung des Nennwertes
- Bank-/Sparguthaben	

* Der Zuschlag von 40 v.H. wird bei Ermittlung der Grundsteuer nicht hinzurechnet.
Quelle: G. Schmolders, K.H. Hansmeyer: Allgemeine Steuerlehre, a.a.O., S. 154.

1) Vgl. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, L. Kullmer: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, 3. Aufl., Tübingen 1985, S. 335f., S. 363.
2) G. Schmolders, K.H. Hansmeyer: Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin 1980, S. 152.

(3) Unterschieden nach Steuerarten ergeben sich zusätzlich folgende Einzelprobleme:

o Bei der Vermögenssteuer wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung überdies beeinträchtigt, weil nicht alle Ertrags- und Schuldenspekte vollständig berücksichtigt werden. Die vermögenssteuerliche Doppelbelastung verschärft teilweise die Ungleichmäßigkeit, während unterschiedliche Vermögensanlagen - soweit sie durchführbar sind - eine gewisse Kompensation von Vor- und Nachteilen erlauben.¹⁾

o Bei der Grundsteuer wirken die drei Bestandteile der Steuerermittlung (die Einheitswerte, die Steuermaßzahlen und die Hebesätze) sowohl nach Grundstücksort als auch nach Lage unterschiedliche Steuerlasten, welche durch die Grundsteuererleichterungen des Zweiten Wohnungsbaugesetzes zusätzlich verzerrt werden.

o Bei der Gewerbesteuer bewirkt die pauschalisierte Kürzung (Erhöhung des Gewinns (Verlustes), daß ungleiche Verhältnisse nicht adäquat ungleich behandelt werden.

o Bei der Erbschaft-(Schenkung-)steuer werden die Mängel der Einheitsbewertung durch progressive Tarife und die verschiedenen Steuerklassen verstärkt. Noch nicht endgültig geregelt ist die "gemischte" Schenkung/Erbschaft.

o Bei der Einkommensteuer bewirkt die Bewertung nach Durchschnittssätzen (gemäß § 13a EStG) - zurückgreifend auf den Einheitswert - eine bewußte und gewollte Bevorzugung innerhalb eines Berufsstandes. Die fragwürdige Besteuerung unterstellter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (gem. § 21 II und 21a EStG) führt zu unterschiedlichen Steuerbelastungen, je nach der Ermittlung des Nutzungswertes (Marktpreise, Kostenanteile, v.H. des Einheitswertes).

o Bei der Grunderwerbsteuer entstehen Steuererleichterungen, wenn der "Wert des Grundstücks" ersatzweise für den "Wert der Gegenleistung" die Bemessungsgrundlage bildet.

¹⁾ Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 620f.

5. Kapitel: Zur Quantifizierung von Steuererleichterungen als Folge von Wertdiskrepanzen zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten

1. Vorbemerkung

Statistiken über das Ausmaß der Abweichungen von Einheitswerten und Verkehrswerten - und dementsprechend Aufstellungen über die sich daraus ergebenden Steuererleichterungen¹⁾, wie sie für diese Untersuchung wünschenswert wären, gibt es nicht. Das liegt zum einen naturgemäß an der Schwierigkeit, solche Auswirkungen bei den einzelnen steuerlichen Tatbeständen überhaupt zu erfassen, und zum anderen an der Scheu, diese steuerlichen Vergünstigungen offen auszuweisen, zu begründen und zur Diskussion zu stellen. Der zweite Grund betrifft neben den Begünstigten vor allem die Finanz- und Steuerpolitiker, die gegenüber den Nicht-Begünstigten ihr jeweiliges So-Handeln zu vertreten hätten - ein wahrlich schwieriges Unterfangen angesichts der bislang aufgezeigten und wohl kaum zu begünstigenden Ungleichbehandlungen.

Mit den folgenden Ausführungen soll deshalb nicht mehr als das Gewicht "einheitswertabhängiger" Steuern andeutungsweise herausgestellt werden. Dabei ergeben sich mittelbar Fragen an die Finanzverwaltung und die statistischen Ämter: Die Beantwortung dieser Fragen könnte dazu beitragen, die notwendig zu führende Reformdiskussion insgesamt zu versachlichen und die Lösung der durch die Einheitsbewertung entstandenen Probleme zu erleichtern.

2. Das Steueraufkommen "einheitswertabhängiger" Steuern

Die in dem Zeitraum 1970 - 1983 erzielten Steuererleichterungen aus den "einheitswertabhängigen" Steuern sind in Tabelle 3 (siehe Seite 65) zusammengestellt. Über die absoluten Zahlen hinaus ist es für Reformen wichtig, deswegen sei hier daran erinnert, zu wissen, wer am Aufkommen "einheitswertabhängiger" Steuern beteiligt ist. Einen Überblick dazu gibt Tabelle 4 (siehe Seite 66).

3. Überlegungen zum Umfang einheitswertbedingter Ungleichmäßigkeit bei der Besteuerung

Die in Tabelle 3 zusammengefaßten Steuererleichterungen haben gemeinsam, daß sie in ihrer Höhe sowohl von einheitswertbestimmten Bemessungsgrundlagen, als auch von den jeweiligen einzelsteuerlichen Bestimmungen und deren Änderungen abhängen: ¹⁾ Es wird dabei (zunächst) unterstellt, daß eine solche Subventionsermittlung berechtigt ist.

Tabelle 3: Steuereinnahmen aus "einheitswertabhängigen" Steuern *

Steuern	- in Mio. DM -										
	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Vermögenssteuer	2.876,6	3.122,8	2.993,7	3.234,4	3.410,4	3.338,8	3.917,3	4.995,1	4.524,6	4.482,0	4.664,3
Grundsteuer A	445,9	408,3	397,8	401,9	410,3	404,8	430,3	424,8	413,6	414,0	23,2
Grundsteuer B	2.237,2	2.393,1	2.606,6	2.807,4	3.110,6	3.745,1	4.369,4	4.866,6	5.066,8	5.290,6	5.380,6
Erbschaftsteuer/ Schenkungssteuer	523,1	508,4	524,4	468,1	430,3	530,3	1.059,0	895,8	936,6	1.007,1	1.016,9
Grunderwerb- steuer	464,7	567,7	587,3	675,6	569,4	668,6	760,8	666,3	759,7	902,0	1.019,5
Zuschlag zur Grunderwerb- steuer	588,3	653,4	725,4	807,6	814,7	837,3	1.017,3	901,6	1.056,0	1.184,1	1.328,9
Gewerbesteuer	10.727,6	12.313,3	14.846,5	17.776,8	18.734,5	17.898,3	20.112,7	23.027,7	24.002,5	25.059,9	27.089,9
Insgesamt	17.863,4	19.967,0	22.681,7	26.171,8	27.480,2	27.423,2	31.666,8	35.777,9	36.759,8	38.339,7	40.523,3
Steueraufkommen insgesamt	54.136,7	172.409,3	197.002,8	224.803,4	239.581,2	242.068,1	268.076,3	299.444,4	319.100,7	342.823,1	364.991,3
v.H.Anteile d. "einheitswertab- hängigen" Steu- ern am Gesamt- Steueraufkom- men	11,6	11,6	11,5	11,6	11,5	11,3	11,8	11,9	11,5	11,2	11,1

* Ohne Steueraufkommen aus "einheitswertgebundener" Steueratbeständen der Einkommensteuer, ohne Berücksichtigung von Verzerrungen in der Steueraufkommensentwicklung aufgrund von Steuerrechtsänderungen.

Quellen: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1981, Bonn 1980, S. 228 ff.; Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1982, Bonn 1981, S. 228 ff.; Statistisches Bundesamt Wiesbaden (Hrsg.): Statistisches Bundesamt Wiesbaden (Hrsg.): Fachserie 14, Reihe 4, S.1, kassenmäßige Steuereinnahmen 1967 - 1976; Statistisches Bundesamt Wiesbaden (Hrsg.): Fachserie 14, Reihe 4, Steuerhaushalt 1977, 1978, 1979, 4. Vierteljahr 1990.

1) Die nächste Hauptveranlagung der Vermögenssteuer findet auf den 1. Januar 1986 statt; § 24 VStG in Verbindung mit dem Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983 - BGBl. I S. 1583. Siehe auch R. Rössler, M. Troil, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., Anmerkung 6 im Anhang III.
2) Siehe Übersicht 8, S. 40.
3) Vgl. Statistisches Bundesamt, Wiesbaden (Hrsg.): Fachserie 14, Reihe 4, Steuerhaushalt (für die jeweiligen Jahre) - Erläuterungen zur Ermittlung der Steuerschuld durch Veranlagung und zur Vermögenssteuer.

Für das Steueraufkommen der Vermögenssteuer waren besonders die Termine der Hauptveranlagungen (zum 1.1.1971, 1974, 1977, 1980, 1983¹⁾) sowie die Änderungen des Steuersatzes²⁾ und geänderte Freibeträge bestimmend. Da die Veranlagungen einschließlich der Berücksichtigung von Abgabefristen ein bis zwei Jahre beanspruchen (und in Einzelfällen auch noch länger dauern), bevor sie aufkommenswirksam werden, "tritt der 'Nachzahlungseffekt' kassenmäßig in einem Turnus von drei Jahren in Erscheinung. Das Aufkommen folgt der wirtschaftlichen Entwicklung in der Regel mit eininhalbjähriger Verzögerung."³⁾ Analysen der Vermögenssteuererlöse sind deshalb kaum möglich, zumal die Vermögenswertabhängige "Tatbestände sind deshalb kaum möglich, zumal die Vermögenswertabhängige"

Quelle: Art. 106 Grundgesetz; Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz) v. 8.9.1969 (BGBl. I, S. 1587); Gesetz zur Änderung des EStG, des Gewerbesteuergesetzes, des UStG und anderer Gesetze (StÄndG 1979) v. 30.11.1978, BGBl. I, S. 1849; Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1980, S. 151.

Steuern	Anteil des Bundes	Anteil der Länder	Anteil der Gemeinden
Vermögenssteuer	-	100	-
Grundsteuer A+B	-	100	-
Erbschaft-/Schenkungssteuer	-	100	-
Grunderwerbsteuer u. Zuschlag	-	-	100
Gewerbesteuer/Gewerbesteuerumlage	ca. 12	ca. 12	ca. 76
Einkommensteuer	42,5	42,5	15

Tabelle 4: Anteile (i.v.H.) der Gebietskörperschaften an den Steuereinnahmen (Steuerverbund)

steuer-Statistiken erst nach langer Zeitverzögerung einigermaßen aufgeschlüsselt erscheinen.¹⁾ Steuervergünstigungen als Folge unterschiedlicher Wertniveaus der Vermögensarten, welche der Vermögensbesteuerung unterworfen sind (unter Berücksichtigung der jeweiligen Steuersatzänderungen), lassen sich beim gegenwärtigen Stand der Statistik überhaupt nicht quantifizieren. - Als Folge des bereits zitierten Steuerentlastungsgesetzes 1984 vom 22.12.1983 wird das Vermögensteueraufkommen ab 1984 nur noch etwa 3,5 Milliarden DM jährlich ausmachen, das sind ca. 1,3 v.H. des Gesamtsteueraufkommens.²⁾

Bei der Grundsteuer A ist die Stagnation des Steueraufkommens unmittelbar auf die immer noch geltenden Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen auf der Basis der Einheitswerte von 1964 (ohne 40 v.H.-Zuschlag) zurückzuführen. Folge dieser "statischen Bemessungsgrundlage"³⁾ ist es, daß der Anteil der Grundsteuer an den Steuererträgen der Gemeinden von 2,6 v.H. im Jahre 1970 auf 0,9 v.H. im Jahre 1983 sank.⁴⁾ Die - sicherlich gewollten - Steuervergünstigungen werden nirgends ausgewiesen.

Demgegenüber ist das Aufkommen der Grundsteuer B ständig gewachsen - mit den größten Wachstumsraten in den Jahren 1974 - 1977.⁵⁾ Diese Aufkommensentwicklung beruht vor allem auf der Neufestlegung der Steuermeßzahlen⁶⁾ sowie auf der Anpassung der Einheitswerte durch den 40 v.H.-Zuschlag gemäß § 121a BewG.⁷⁾ Auch hier gibt es keine Unterlagen über die Abweichungen von Einheits- und Verkehrs- bzw. Ertragswerten, welche Aussagen über Ungleichmäßigkeiten bei der Besteuerung zuliefern. - Mit einem Aufkommen von mittlerweile rd. 6,3 Milliarden DM ist die Grundsteuer B heute die ergiebigste "einheitswertabhängige" Steuer.⁹⁾

- 1) Der Vorbericht des Statistischen Bundesamtes über die Vermögenssteuer-Hauptveranlagung 1974 (Fachserie 14, Reihe 7.4) erschien erst im Dezember 1979.
- 2) Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1985, a.a.O., S. 83f., 184f.; M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 60.
- 3) Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1981, S. 132.
- 4) Vgl. dass.: Finanzbericht 1985, S. 114.
- 5) Ebenda.
- 6) Gesetz zur Reform des Grundsteuerrechts v. 7.8.1973, BGBl. I, S. 965.
- 7) Gesetz zur Reform des Vermögenssteuerrechts und zur Änderung anderer Steuer-gesetze vom 17.4.1974, BGBl. I, S. 949.
- 8) Sachgerecht für die ertragsorientierte Grundsteuer ist nur der Grundertrag und damit der Grund-Ertragswert. Vgl. K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 403; siehe auch unten S. 111 und S. 115.
- 9) Vgl. M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 60.

Die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) sind als Folge der Zuschläge bei den Einheitswerten für Grundstücke, der geänderten Tarife und Freibeträge sowie aufgrund einiger Detailbestimmungen zur Verbesserung der Steuergerechtigkeit¹⁾ nach 1974 kräftig angestiegen. Gegenwärtig erzielen die Länder daraus Steuererträge in Höhe von rd. 1,4 Mrd. DM im Jahr; das sind 0,3 v.H. der Steuererträge der Gebietskörperschaften.²⁾ Auf welche der Steueränderungen die Einnahmenerhöhungen im einzelnen zurückzuführen sind, kann nicht gesagt werden, ebensowenig, in welchem Ausmaß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung tatsächlich und immer noch beeinträchtigt wird.

Die Einnahmen aus der Besteuerung von Grunderwerbsvorgängen haben sich bis zum Jahre 1982 ziemlich gleichmäßig entwickelt, was auf den "Wert der Gegenleistung" als vorherrschende Bemessungsgrundlage - die ja der allgemeinen Preisentwicklung folgt - sowie die Zahl der Grunderwerbsvorgänge insgesamt zurückzuführen ist. Auch hier wurden ungleiche steuerliche Behandlungen statistisch nicht erfaßt, waren mithin Aussagen über steuerliche Vergünstigungen als Folge der Verwendung von Einheitswerten nicht möglich. Dies war um so befremdlicher, als die Mehrzahl der Grunderwerbsvorgänge steuerlich nicht belastet wurde und folglich ein Interesse an der Veröffentlichung (kommunaler Großzügigkeit hätte vermutet werden können. - Bemerkenswert ist, daß das Aufkommen der Grunderwerbsteuer im Jahre 1983 nach dem am 1. Januar 1983 in Kraft getretenen Grunderwerbsteuergesetz 1983 um etwa 900 Mio. DM (gegenüber dem Jahre 1982) gestiegen ist. Dabei dürften zeitliche Verschiebungen von Grundstücksveräußerungen, die nach dem "alten" Grunderwerbsteuergesetz steuerpflichtig gewesen wären, eine maßgebliche Rolle gespielt haben.

In Tabelle 3 wird das Aufkommen von Gewerbeertrag- und Gewerkekapitalsteuern

zusammengefaßt, weil die vorhandenen Statistiken getrennte Nachweise aufgrund des Veranlagungsverfahrens nicht enthalten.³⁾ Diese wären hier ohne Zweifel von Vorteil: Die Entwicklung der Gewerbesteuererträge wird von unterschied-

- 1) Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1975, S. 45ff.
- 2) Siehe auch M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 60.
- 3) M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 60, schätzt das Aufkommen aus der Gewerkekapitalsteuer im Jahre 1984 auf etwa 3,2 Mrd. DM; das wären rd. 11,6 v.H. des Gewerbesteueraufkommens insgesamt (Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1985, a.a.O., S. 179).

lichen Umständen beeinflusst, so daß die aus den gestiegenen Einheitswerten bei der Gewerbesteuer resultierenden Steuererhöhungen nicht iso- liert herausgerechnet werden können.¹⁾ Aufgrund der zeitlichen Bewertung der in die Gewerbesteuer eingehenden Vermögensgegenstände, von denen die Betriebsgrundstücke ja bewußt ausgenommen werden (§ 12 Abs. III Nr. 1 BewG), sind Überlegungen zum Ausmaß steuerlicher Vergünstigungen hier jedoch nicht notwendig.

Die Kürzungen der Gewerbeertragsteuer gemäß § 9 Abs. I Satz 1 GewStG und die damit verbundenen Gewerbeertragsteueränderungen werden statistisch ebenfalls nicht ausgewiesen. Untersuchungen über die betragsmäßigen Folgen von Abwei- chungen bei dieser pauschalen Vorgehensweise von dem Grundgedanken der Gewerbe- steuer, auf dem das Verfahren beruht, sind nicht möglich.

Nicht enthalten sind in Tabelle 3 die Steuererhöhungen, die sich aus der Durchschnittssatzbesteuerung der Landwirte gemäß § 13a EstG ergeben. Solche Zahlen ließen sich wohl ermitteln²⁾, jedoch ohne die Möglichkeit, daraus zu ge- verlässige Schätzungen von einheitswertbedingten Steuererhöhungen zu ge- winnen. Bislang hierzu veröffentlichte Zahlen widersprechen sich jedenfalls³⁾.

Sie haben außerdem den Nachteil, für die neu geregelte Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft ohne Aussagekraft zu sein. Aus Gründen einer Erfolgskon- trolle über die getroffenen Gesetzesänderungen sind jedoch detaillierte und zeitnahe Statistiken über die Besteuerung der Landwirte dringend erwünscht.

Auch die Höhe der Steuererhöhungen aus dem Nutzungswert des Wohnens im eigenen Haus sowie des Nutzungswertes unentgeltlich überlassener Wohnungen wird sta- tistisch nicht eigens erfaßt. Wiederholte Anfragen im Deutschen Bundestag⁴⁾, welche Steuerausfälle aus der Besteuerung des Nutzungswertes selbst- genutzter Wohnungen folgen, und in welcher Höhe diesbezügliche Steuererhöhungen eingespart werden könnten, ergaben für 1977 folgende Schätzwerte (Übersicht 16):

- 1) Ergänzend ist in diesem Zusammenhang auch auf die Änderungen in der Freibe- tragsregelung bei der Gewerbesteuer zu verweisen; siehe dazu Haushaltsbe- rium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1984, Bonn 1983, S. 145, 212.
- 2) Siehe z.B. Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Finanzen und Steuern, Fachserie 14, Reihe 7.1, Einkommensteuer 1980, S. 18f., S. 24.
- 3) Vgl. 5. Subventionsbericht, Btag-Drucksache 7/4203, S. 166; 7. Subventions- bericht, Btag-Drucksache 8/3097, S. 166; Gutachten zur Einkommensbesteuerung... a.a.O., S. 23ff.; G. Rüger: Steuerliche Vergünstigungen für die Landwirt- schaft... a.a.O., S. 35ff. Siehe auch S. 57.
- 4) Stenografische Berichte über die Sitzungen des Deutschen Bundestages: Plenar- protokolll 8/23, Anlage 85; Plenarprotokoll 8/27, Anlage 24; Plenarprotokoll 8/33, Anlage 74; Plenarprotokoll 3/37, Anlage 97, sowie Btag-Drucksache 8/830, Frage 34.

Übersicht 16: Durchschnittliche Nutzungswerte der eigenen Wohnung und ge- schätzte Steuererhöhungen daraus für das Jahr 1977

Durchschnitt- liche Nutzungs-/ Nettomietwerte (DM/Jahr)	steuerlich relevante fälle insg. (in Mio.)	geschätzte Nutzungs-/ Nettomiet- werte insg. (in Mio. DM)	geschätzte Steuererhö- nahmen daraus insg. (in Mio. DM)
600	ca. 1,65	1.000	170
1.500	ca. 0,8	1.200	200
1.500	ca. 0,48	720	130
Insgesamt	-	2.920	500

Quellen: Plenarprotokoll 8/33, Anlage 74; Btag-Drucksache 8/830, Frage 34.

jährlich errechnen sich so (bei steigender Tendenz¹⁾²⁾. Einnahmen aus der Be- steuerung des Nutzungswertes eigener Wohnungen von etwa 500 Millionen DM. Steuererhöhungen als Folge zu niedriger Einheitswerte bei Einfamilien- häusern und Eigentumswohnungen sind auch hier zahlenmäßig nicht zu belegen. Allerdings wird diese Fragestellung langfristig von abnehmender Bedeutung sein: Die politischen Entscheidungsträger präferieren zwischenzeitlich einvernehmlich die sogenannte "Konsumgut-Lösung"; die Besteuerung des Nutzungswertes bei selbst- genutztem Wohneigentum soll zukünftig aufgehoben werden. Darauf wird unten noch einzugehen sein.³⁾

4. Zwischenergebnis III: Nicht erfaßte Steuererhöhungen als Folge unter- schiedlicher Einheitswertniveaus

Aus den folgenden Überlegungen ergeben sich die nachstehenden Zwischenergeb- nisse:

- 1) Als Folge zunehmend entfallender Zins- und Tilgungsbelastungen der Wohnungs- eigentümer.
- 2) Zu abweichenden Beträgen für einen allerdings anderen Zeitraum kommt der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Neuregelung der steuerrechtlichen För- derung des selbstgenutzten Wohnungseigentums, Btag-Drucksache 139/85, S. 14f.
- 3) Siehe S. 81f.

o Insbesondere die Auswirkungen einzelsteuerlicher Vorschriften werden kaum sichtbar¹⁾, weswegen weder Steuerminderereinnahmen noch Steuererhöhungen auf Grund bestimmter gesetzlicher Vorschriften erkennbar werden. Wünschenswert sind oftmals detailliertere Schätzungen im Voraus über die erwarteten Folgen von Gesetzesänderungen sowie klare Anweisungen an die statistischen Ämter, solche Maßnahmen für Kontrollzwecke vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens an regelmäßig zu erfassen. Das setzt allerdings eine auf längere Sicht betriebene Zielstrebigkeit bei der Gesetzgebung und ihrer Veränderung voraus; bei kurzfristig angelegten Eingriffen unter Zeitdruck ist eine solche Vorgehensweise naturgemäß nicht möglich. Dadurch könnten vor allem auch die Subventionsberichte der Bundesregierung bei entsprechender weiterer Berichterstattung an Aussagekraft für die Wirksamkeitsbeurteilung gewinnen.

o Die Entwicklung der Steuereinnahmen, denen Einheitswerte als Bemessungsgrundlage zugrunde liegen, ist nicht allein auf die jeweiligen Wertansätze zurückzuführen. Notwendig ist vielmehr auch die Berücksichtigung der jeweils relevanten Gesetzesänderungen: Tarifänderungen und/oder Freibetrags-/Freigrenzenänderungen haben jeweils auch Verschiebungen im Ausmaß der auf den (zu) niedrigeren Einheitswerten beruhenden Steuervorteile zur Folge. Beispielsweise bewirkt eine Senkung des Steuersatzes oder ein erhöhter Freibetrag für Kapitalvermögen bei der Vermögenssteuer eine Minderung des Steuervorteils, der aus dem Ansatz des Einheitswertes für das Grundvermögen bei dieser Steuer gezogen wird. Die Gewichtigkeit solcher Verschiebungen Einzelfaktoren für das Steueraufkommen sind jedoch beim gegenwärtigen Stand der Statistik überhaupt nicht zu erkennen.

o Das Ausmaß von Steuervergünstigungen, die sich aus den Wertunterschieden von Einheitswerten und Verkehrswerten bzw. infolge versteckter Steuervergünstigungen ergeben, sind gegenwärtig nicht zu quantifizieren. Nicht zuletzt auch aus diesem Grunde können die nachfolgend erörterten Reformvorschlüsse keine steuerrechtlichen Detaillösungen enthalten.

1) Eine beispielgebende Ausnahme bildet die Erfassung von "Sondervergünstigungen", wie die der "Absetzungen für Abnutzungen oder Substanzverringering" oder die für "Aufwendungen besonderer Art" je nach Größenklasse des Gesamtbetrages der Einkünfte bei der Einkommensteuerstatistik.

6. Kapitel: Reformnotwendigkeit und Reformansätze bei der Besteuerung auf der Grundlage der Einheitswerte

Teil A: Traditionelle Reformansätze

1. Vorbemerkungen

Die bisherigen Ausführungen machen deutlich: Aufgrund der bei der Einheitswertbewertung sich ergebenden Wertdiskrepanzen und mit den "einheitswertabhängigen" Steuern und bei den "einheitswertgebundenen" Steuerbeständen wird ständig - und sicherlich auch in beträchtlichem Maße - gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Die eingangs zitierte Entscheidung des Deutschen Bundestages zur Verabschiedung des Bewertungsgesetzes vom 10. Dezember 1965 war bereits bei ihrer Verabschiedung im Ansatz nicht erfüllt und ist heute aufgrund der zwischenzeitlichen Wertveränderungen erst recht nicht mehr gültig.¹⁾ Die Folgen: Es kommt bei im Grunde wirtschaftlich gleichen Ausgangsverhältnissen zu ungleichen Steuerbelastungen. Die Steuerentlastungen bei einzelnen Steuerbeständen (im Vergleich zu den höheren Belastungen "gleicher" Tatbestände) sind mit verdeckten Steuervergünstigungen gleichzusetzen.²⁾³⁾ Sie haben die Eigenschaft, in der Regel nicht als solche erkannt und betrachtet zu werden. Diese Entlastungseffekte und Steuervergünstigungen sind im Gegensatz zu politischen gewollten Steuervergünstigungen weder finanzpolitisch einsetzbar noch kontrollierbar. Sie beruhen vor allem auf methodischen und technischen Schwierigkeiten des Bewertungsverfahrens. Dabei wird nicht verkannt, daß die Schwierigkeiten zum Teil auch zur Begründung politisch ausgetöster und veranlaßter Untätigkeit überbewertet und vorgeschoben werden.

Diese Belastungsunterschiede haben zudem bestimmte Allokations-, Wettbewerbs- und verteilungspolitische Folgewirkungen, die hier nur angeführt, nicht aber

1) Auch der Erlaß des Niedersächsischen Ministers der Finanzen vom 6.10.1980 zur Aussetzung der Vollziehung von Einheitswertbescheiden für Grundbesitz schränkt diese Aussage sachlich und materiellement nur unwesentlich ein. Näheres hierzu bei M. Troll: Zur Aussetzung..., a.a.O., S. 123ff.

2) "Insoweit als die Bewertung der Besteuerungsgrundlagen nicht der Zielsetzung der einzelnen Steuergesetze entspricht, führt sie zu einer Verfälschung der Steuerpflicht." Gutachten zur Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 615. (S. 615.) : Siehe auch Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau (Hrsg.): Baulandbericht, Schriftenreihe "Städtebauliche Forschung", H. 03.100, Bonn 1983, S. 52ff.

nen sie - in Verbindung mit anderen Ungereimtheiten des Steuersystems, die bei der permanenten Steuerreformdiskussion aufgezeigt werden - insgesamt einen zusätzlichen "Beitrag" zur Abiehnung des Steuersystems durch den Steuerzahler¹⁾ "leisten" und steuerlich bedingte, unerwünschte Verhaltensweisen auslösen.

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 Ungleichmäßigkeiten und zur Heranführung der bisherigen Einheitswerte an die neuen Wertverhältnisse als Grundlage einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung unerlässlich."²⁾

Ob die bisherigen Vorbereitungen zur Neubewertung des Grundbesitzes - wie sie vom Bundesfinanzminister in enger Zusammenarbeit mit den oberen Finanzbehörden der Länder (angeblich) getroffen werden - allerdings zum Erfolg führen und die genannten Ziele auch tatsächlich erreicht werden, ist gegenwärtig noch viel weniger abzusehen als vor etwa vier Jahren. Nach einer Versuchsphase³⁾ bei der die künftige Bewertung bedauter Grundstücke mit einem einheitlichen Geschobflächerverfahren eingehend - aber offenbar ohne Erfolg - erprobt wurde ist es sehr still um derartige Bemühungen geworden. Die Bestrebungen richten sich nun wohl - dem Vornehmen nach - auf die Einführung eines Kohortenverfahrens. Für den außenstehenden Beobachter der Vorgänge drängt sich jedoch der Eindruck auf, daß es bei der Weiterentwicklung der Einheitsbewertung am notwendigen Nachdruck seitens der politischen Entscheidungsträger mangelt - um Zeit zu gewinnen: Wofür? Vor allem werden nun auch formale und verwaltungstechnische Gründe - gleichsam als Alibi für Untätigkeit - angeführt, um eine "kurzfristige" Verfahrensänderung auszuschließen. Nur: Um eine kurzfristige Lösungsnotwendigkeit handelt es sich bei diesem Vorgang nun wirklich nicht; die genannten Ziele

1) Siehe ergänzend dazu E. Hanser: Besteuerungsfehler als Ursachen sozialer Verhaltensweisen, in: StB, H. 2/1981, S. 31ff.
2) BTag-Drucksache IV/1488, S. 28.
3) Siehe unten S. 88ff.

quantifiziert werden können. - So geben die seit Jahren unverändert niedrigen Einheitswerte mit ein Motiv dafür ab, disponible Anlagemittel statt in andere mögliche Anlageformen eben in steuerlich begünstigte Immobilien anzulegen.¹⁾ Auch wenn die quantitativen Auswirkungen nicht - da nicht ermittelbar - angegeben werden können, ist aus dieser Sicht eine Wettbewerbsgleichheit der verschiedenen Anlageformen nicht gewährleistet, die Allokation des Marktes wird verzerrt. Als Wirkung "ergibt sich eine 'Fucht in die Sachwerte', die freilich von anderen Faktoren, insbesondere der Inflation, überlagert wird."²⁾ Eine steuerliche Neubewertung³⁾ und (regelmäßige) Wertfortschreibung des Grundbesitzes hätte zur Folge, daß die oben geschilderten steuerlich bedingten Wettbewerbsverzerrungen zwischen Immobilienanlagen und anderen Anlageformen mit zeitnahen Wertansätzen zumindest abgeschwächt, wenn schon nicht gänzlich beseitigt werden können. Dies hätte wegen der dadurch erreichten erhöhten Allokationseffizienz gesamtwirtschaftlich, aber auch gesellschaftspolitisch große Bedeutung.

Ferner: Die "unmerklichen" Steuerentlastungseffekte (sie werden im Subventionsbericht weder unter den Steuervergünstigungen⁴⁾ noch unter den nachrichtlich ausgewiesenen Steuererminderungen⁵⁾ erfaßt) haben entsprechende Steuererminderungen bei den jeweiligen Steuern und ihren Steuerergläubigern zur Folge. - Mit anderen Worten: Bei einem Abbau der Bewertungsunterschiede in der Form, daß die Einheitswerte des Grundbesitzes angehoben werden, würden aus fiskalischer Sicht zusätzliche Steuererinnahmen in beträchtlicher Größenordnung erschert werden können - bei oberflächlicher Betrachtung. Nachfolgend wird jedoch deutlich werden, daß diese Ansicht als wenig realistisch zu beurteilen ist.⁶⁾

Schließlich haben die Belastungsunterschiede eine finanzpolitische Dimension. Auch wenn sie im Einzelfall vielleicht von geringem Gewicht sein mögen, können sie auch J. Friedemann: "Riesiger Dauerboom" am deutschen Grundstücksmarkt?, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 29/4.2.1981, S. 12.
2) G. Schmolders, K.H. Hansmeyer: Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin 1980, S. 153.
3) Zu den bislang angestellten Überlegungen siehe unten S. 88ff.
4) "Steuervergünstigungen sind steuerliche Regelungen, die für die öffentliche Hand zu Mindererinnahmen führen", 7. Subventionsbericht, BTag-Drucksache 8/3097, S. 5; 9. Subventionsbericht, BTag-Drucksache 10/352, S. 6.
5) Darunter fallen die steuerlichen Sonderregelungen, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen zukommen.
6) Siehe unten S. 93ff.

verletzungen bei den auf der Einheitsbewertung beruhenden Besteuerungs-
gängen sind nicht erst seit heute, sondern bereits seit vielen Jahren häng-
lich bekannt. Das beweisen im übrigen ja auch die bisherigen Ansätze für eine
auf die lange Bank geschobene Reform der Einheitsbewertung. Da sich diese Frage
durch Stillischweigen und Vergessen wohl kaum erledigen läßt, dürfen die zu-
ständigen Steuerpolitiker nicht verwundert sein, wenn sie unter Umständen
vom Bundesverfassungsgericht durch ein entsprechendes Urteil zum Handeln
gezwungen werden. Die dann wirksam werdenden Auflagen müssen sie allerdings
ihrem eigenen Abwarten zuschreiben.....

Alle 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 der Erfüllung des Grundsatzes der Gleich-
mäßigkeit der Besteuerung mit entsprechend förderlichen und günstigen Auswir-
kungen für das Steuersystem zu erreichen.

Zur Entwicklung verschiedener Lösungsmöglichkeiten sind zunächst jene Krite-
rien zu nennen, denen entsprechende Vorschläge Rechnung tragen müssen. Die
möglichen Lösungsansätze selbst werden dann unterschieden nach

- o dem Beseitigungsansatz
- o dem Behelfsansatz
- o dem Substitutionsansatz.

2. Ausgangslage und Richtlinien für Reformvorschläge

Die folgenden Aussagen beruhen alle auf der im zweiten Kapitel¹⁾ stilischwei-
gend gesetzten Prämisse, daß Vermögensobjekte (nämlich land- und forstwirt-
schaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen)
sowie bestimmte Einkunftsarten - abgeleitet aus den Einheitswerten bestimmter
Vermögensarten - (bei den "Schätzlandwirten" und bei der Nutzung der eigenen
Wohnung) einer Besteuerung unterworfen werden sollen. Darauf aufbauend finden
sich im folgenden zunächst auch vornehmlich Überlegungen zum "Wie" der Lösung
der damit verbundenen Probleme, weniger dagegen zum "Ob" - etwa einer Besteue-
rung von Vermögen.²⁾

¹⁾ Siehe S. 8.

²⁾ D. Schneider: Bezugsgrößen..., a.a.O.,; ders.: Steuerbilanz, Wies-
baden 1978; ders.: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden
1978, 2. Aufl.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 607ff.

Die zu diskutierenden Lösungsansätze sind an jenen Besteuerungsgrundsätzen
zu messen, die hier von ausschlaggebender Bedeutung sind.¹⁾ Es handelt sich
um

o den "Gerechtigkeitsgrundsatz"

- oo in der Form des Allgemeinhinheitsprinzips,
- oo im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung,
- oo als Verhältnismäßigkeit/grundsatz entsprechend der jeweiligen
Leistungsfähigkeit.

o und die Grundsätze steuerrechtlicher und steuertechnischer Art, in Form

- oo des Grundsatzes der Widerspruchslöslichkeit der Besteuerung,
- oo des Grundsatzes der Steuertransparenz,
- oo des Grundsatzes der Praktikabilität steuerlicher Maßnahmen,
- oo des Grundsatzes der Stetigkeit des Steuerrechts.

Dabei wäre es sicherlich wünschenswert gewesen, die nachfolgenden Überlegungen
zur Reform der Einheitsbewertung um Vergleiche und Erfahrungen mit diesbezüg-
lichen Regelungen im Ausland zu ergänzen. Dadurch könnten gegebenenfalls wei-
tere Lösungsansätze aufgedeckt und weiterentwickelt werden. Im Rahmen dieser
Untersuchung war ein solcher Regelungsvergleich nicht zu leisten; das könnte
gegebenenfalls in einer späteren Analyse nachgeholt werden.

3. Der Beseitigungsansatz

Eine erste Lösung der aufgeführten Schwierigkeiten wird in der grundsätzlichen
Aufhebung der mit der Einheitsbewertung in Zusammenhang stehenden Fragen er-
kannt. Diese Lösung versucht also, einer steuerrechtlichen Beseitigung der Be-
lastungsunterschiede von vornherein aus dem Weg zu gehen.

Zwei Ansätze sind hier denkbar:

- a) Abschaffung der "einheitswertabhängigen" Steuern

Der Vorschlag einer Abschaffung der "einheitswertabhängigen" Steuern bezieht
sich auf alle oder auf einen Teil der in Frage kommenden Steuern; er kann

¹⁾ Siehe dazu im einzelnen F. Neumarck: Steuern I: Grundlagen, a.a.O., S. 295ff.,
und ergänzend die Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundes-
ministerium der Finanzen zur Diskussion über die Steuervereinfachung, BMF-
Dokumentation, Nr. 27/17.12.1979.

gegebenfalls auf spezielle "einheitswertgebundenen" Steueratbestände hin konkretisiert werden. Es gilt: Mit jeder Beteiligung einer Steuer oder mit jeder Herabsetzung der (effektiven) Steuersätze der betreffenden Steuern (durch Steuerenkungen und/oder Freibetrags erhöhungen) werden die absoluten Belastungsunterschiede abgebaut oder zumindest doch verringert, während umgekehrt die "Verwaltungskostenquote" häufig steigt.¹⁾

Dieser Vorschlag ist in Wirklichkeit auch nicht so neu, wie es vielleicht auf den ersten Blick scheinen mag. Zu bedenken ist, daß schon seit längerem die Abschaffung der Gewerbesteuer - insbesondere der Gewerkekapitalsteuer - und die der Vermögenssteuer von durchaus sachkundigen Stellen aus verschiedenen Gründen gefordert und auch seitens finanzpolitischer Entscheidungsträger bereits wiederholt ernsthaft erwogen worden ist.²⁾ Dabei ist zu beachten, daß die Forderungen auf Abschaffung der einen oder anderen Steuer in der Regel aus anderen Gründen abgeleitet werden, z.B. aus Stabilitäts-, wachstums- und/oder wettbewerbspolitischen Zielsetzungen. Die hier vorge-tragene Begründung wäre folglich als zusätzlicher Anlaß ins Feld zu führen. - Auch die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung ist schon wiederholt in Frage gestellt worden.³⁾ Die Besteuerung der Landwirtschaft nach § 13a EStG wollte die Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft sozio ganz abschaffen.⁴⁾ Neu in die Diskussion eingebracht wurde also bei diesem Vorschlag vor allem die Abschaffung der Grundsteuer und der Erbschaftsteuer.⁵⁾⁶⁾

- 1) Vgl. D. Moench: Unruhiges Vermögenssteuerrecht - Zur gegenwärtigen Vermögensbesteuerung des Betriebsvermögens, in: DStR, 22. Jg., H. 9/1984, S. 251-257, S. 251.
- 2) Bezüglich der Vermögenssteuer siehe W. Fiume: Zur Reform der Vermögenssteuer, a.a.O., S. 185ff; vgl. oben S. 42.
- 3) So befürwortet es das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 115ff., nach einer ausführlichen Abwägung der Vor- und Nachteile, 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. - Entsprechende Überlegungen werden in der Steuerpolitik derzeit in die Tat umgesetzt; siehe dazu unten S. 81.
- 4) Vgl. Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, a.a.O., S. 90ff. - Zur tatsächlich erfolgten Neuregelung siehe oben S. 54ff.; Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1981, a.a.O., S. 151f.
- 5) Die Überlegungen zur Abschaffung der Grunderwerbsteuer waren bereits einmal in ein konkretes Stadium getreten, wurden dann jedoch aufgegeben, siehe o.V.: Mathöfer will die Grunderwerbsteuer abschaffen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 6/8.1.1979, S. 7; Die GfESt 1983 ist das Ergebnis dieser Reformüberlegungen.
- 6) Unabhängig davon hatte der baden-württembergische Verwaltungsgerichtshof in einem Urteil vom 18.5.1980 (Az. II 1420/79) die Grunderwerbsteuerhebung für rechtswidrig erklärt, weil eine Rechtsverordnung allein dazu nicht berechtigt. Siehe o.V.: Grunderwerbsteuerhebung rechtswidrig, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 138/19.6.1981, S. 11; BMF-Finanznachrichten, Nr. 29/20.8.1981, S. 4.

Zu ergänzen sind derartige Überlegungen insbesondere um die Vorschläge einer Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine Wertschöpfungssteuer.¹⁾ Eine solche Steuer, welche an der gesamten Wertschöpfung (Löhne, Mieten, Zinsen und Gewinne) in einer Gemeinde ansetzt, könnte auf Einheitswerte, die ja Bestandteil der Gewerbesteuer-Bemessungsgrundlage sind, verzichtet. Derartige Reformvorstellungen greifen allerdings weniger die hier vortragene Kritik an der Einheitswertbewertung und den Einheitswerten auf, sondern beruhen vor allem auf der Feststellung, daß die gegenwärtigen kommunalsteuern den Anforderungen an ein Gemeindefinanzsystem nicht gerecht werden.

Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, der sich zu diesen Fragen in dem zitierten Gutachten ausführlich geäußert hat, möchte²⁾ grundsätzlich auch die Grundsteuer von der Wertschöpfungssteuer abösen lassen. Allerdings hat der Beirat wenig Hoffnung, einen solchen Ergänzungsvorschlag durchzusetzen zu können; er erwartet steuerrechtliche Schwierigkeiten und auch politische Widerstände. Deswegen hält es der Beirat für angebracht, stattdessen die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer zu aktualisieren.³⁾ Andere Überlegungen gehen dahin, die Gewerbesteuer durch eine prozentuale Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer zu ersetzen.⁴⁾ Dabei ergibt sich jedoch unter Umständen die Schwierigkeit, den jeweiligen Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer sachgerecht zu ermitteln. Das Institut "Finanzen und Steuern" möchte dazu auf zwei gleichgewichtete Schlüssellemente zurückgreifen - die "Lohnsumme" und "die materiellen Wirtschaftsgüter". Eine zweckvolle Lösung für die hier dargelegten Zusammenhänge wäre aus diesem Vorschlag jedoch nicht abzuleiten, denn für die Ermittlung der materiellen Wirtschaftsgüter müßte auf die Einheitswerte der Gewerbebetriebe unter Einbeziehung der Werte für die Betriebsgrundstücke zurückgegriffen werden.⁵⁾ Damit würden nicht nur die festgestellten Wertdiskrepanzen auf den Verteilungsschlüssel für die Umsatzsteuer-Anteile übertragen, sondern zugleich auch die dargelegten Schwierigkeiten der

- 1) Siehe dazu wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 31, Bonn 1982, S. 52ff. (mit Minderheitsmeinungen dazu, S. 136f.). Auf dieses Gutachten bezieht sich auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Sondergutachten vom 9. Oktober 1982, Tag-Drucksache 9/2118, Abschnitt IV, Ziff. 79f. (S. 229f.); ders.: Jahrgutachten 1983/84, Tag-Drucksache 10/669, Ziff. 399-405 (S. 194-196). Kritisch dazu äußern sich in einer gemeinsamen Stellungnahme führende Verbände der deutschen Wirtschaft, siehe Deutscher Industrie- und Handeltstag u.a. (Hrsg.): Kommunale Wertschöpfungssteuer - Der falsche Weg, 2. Aufl., Bonn/Köln 1984, sowie das Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer - Darstellung, Kritik, Vorschläge, H. 57, Wiesbaden 1984, S. 74ff.
- 2) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, a.a.O., S. 49f., insbesondere S. 96ff.
- 3) Siehe auch unten S. 95.
- 4) Siehe dazu Institut "Finanzen und Steuern" (Hrsg.): Modell für die Abösung der Gewerbesteuer durch einen Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, Brief Nr. 211, Bonn 1982; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, a.a.O., S. 54ff.; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer - ...; a.a.O., S. 34ff.
- 5) Vgl. Institut "Finanzen und Steuern" (Hrsg.): Modell für die Abösung der Gewerbesteuer, a.a.O., S. 22ff., insbesondere S. 26ff.

Einheitsbewertung und der Einheitswerte fortbestehen.¹⁾ Aufgrund dieser Überlegung schlägt das Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler vor, stattdessen die Beschäftigtenzahl und/oder den Nettoumsatz als Schlüsselgröße zu verwenden.²⁾

Dieser Ansatz kann in seiner Tragweite hier nicht im einzelnen ausgedrückt werden.³⁾ Darauf hinzuweisen ist aber, daß bei seiner Verwirklichung das gesamte Steuersystem einschließlic des Systems des Finanzausgleiches wegen seiner fiskalischen Auswirkungen (Steuererminderungen) neu überdacht und konzeptionell verändert werden müßte. Die sich daraus ergebenden gesamtwirtschaftlichen Wirkungen sind nicht zu übersehen. Nicht nur die Diskussion über die zum 1. Januar 1980 erfolgte Abschaffung der Lohnsummensteuer - einer einzelnen Steuer - deckte die bei solchen tiefgreifenden Veränderungen auftretenden Schwierigkeiten allzu deutlich auf, auch die damit einhergehenden Folgewirkungen im Bereich der Gewerbesteuer waren beachtlich.⁴⁾ Darüber hinaus wären insbesondere bei der Abschaffung der Vermögens- und Erbschaftsteuer konträre verteilungspolitische Diskussionen (mit ideologischem Gehalt) zu erwarten.

Der Vorschlag zielt darauf ab, die Einheitswerte für den Grund und Boden abzuschaffen, von denen die geschätzten ungleichen Belastungswirkungen ausgehen. Ein solches Verfahren hätte teilweise eine andere Störrichtung als die Abschaffung der "einheitswertabhängigen" Steuern.

Folgende Konsequenzen wären dabei zu berücksichtigen:

o Die Grundsteuer entfiel. Das hätte - abgesehen von dem Einnahmehausfall bei den Gemeinden als Steuergläubigern und den dafür vorzusehenden Ausgleichsmaßnahmen - zur Folge,

- 1) Vgl. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer - ..., a.a.O., S. 106ff. - Das gilt in ähnlicher Weise auch für den vom Deutschen Industrie- und Handelsstag unterbreiteten Vorschlag, die von den Unternehmen an die Gemeinde gezahlte Gewerbesteuer mit der Umsatzsteuerlast der Unternehmen zu verrechnen; siehe dazu Deutscher Industrie- und Handelsstag (Hrsg.): Gewerbesteuer auf neuem Kurs - Mängel beseitigen, Vorteile erhalten, Schriftenreihe des DIHT, H. 201, Bonn 1982.
- 2) Vgl. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer - ..., a.a.O., S. 47ff.
- 3) Zu weiteren Details vgl. M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 59ff.; A. Uelner: Die Problematik der Einheitsbewertung, a.a.O., S. 286ff.
- 4) Siehe dazu Institut "Finanzen und Steuern": Die Gewerbesteuer senkung 1980 nur zum Teil vollzogen, Bd. 189, Bonn 1980.
- 5) Dieser Ansatz ist nicht zu verwechseln mit dem unten diskutierten Vorschlag, der auf einer Abschaffung der Einheitsbewertung abstellt; siehe S. 106ff.

oo daß die Belastung des landwirtschaftlichen Grundvermögens und des gewerblichen Grundvermögens entsprechend vermindert würde. Dabei wäre im Einzelnen fall zu prüfen, in welchem Maße die Entlastung gänzlich bei den Grundbesitz-Eigentümern verbleiben könnte oder an die Verbraucher weiterzureichen wäre - und wie das dann verwirklicht werden könnte.

oo daß die Belastung des Mietwohnungsbaus ebenfalls herabgesetzt würde. Inwieweit die Mietpreise davon "profitieren" würden, muß hier offen bleiben. Selbst eine Gesetzesvorschrift, die eine entsprechende Senkung der Mieten zur Auflage machen würde, könnte das nicht mit ausreichender Sicherheit und in jedem Falle gewährleisten.

oo daß die Belastung des privaten Grundvermögens in entsprechendem Maße sinken würde.

Da es sich bei der Grundsteuer um einen auf einem 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.

o Ganz andere Ergebnisse kämen bei der Vermögenssteuer und der Erbschaftsteuer zustande. Bei einer ersatzlosen Streichung der Einheitswerte würde die Vermögensart "Grundbesitz" direkt und mittelbar aus der Besteuerung herausgenommen. Durch ein solches Verfahren würde die bisher gegebene ungleichmäßige Belastung verschiedener Vermögensobjekte nur noch vergrößert. Die bestehenden allokativen Verzerrungen würden verschärft. Das kann sicherlich nicht Sinn einer solchen Reformmaßnahme und der mit ihr verfolgten Ziele sein.

o Bei der Gewerbesteuer wären folgende Auswirkungen zu beachten:

oo 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 Gewerbeertrags (bzw. Erhöhung des Gewerbeertrags) 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.

oo Bei der Gewerbesteuer wäre durch den Wegfall der Grundsteuer ebenfalls die Modifikation bei der Ermittlung des Gewerbesteuers nicht mehr zu rechtfertigen. Das hätte aber nicht zur Folge, daß nun die Gewerbesteuer steigt. Da es einen Einheitswert für den Grundbesitz nicht mehr gibt, würde die Vermögensaufstellung das Gewerbesteuervermögen entsprechend niedriger ausweisen, d.h. die Gewerbesteuer vornehmer in ihrem bisherigen Einkommen unverändert bleiben. Die Folge also ist: Das betriebliche Grundvermögen würde nicht der Gewerbesteuer als der Erbschaftsteuer - unterworfen. Das hätte gegenüber dem "sonstigen" Gewerbesteuervermögen eine ungleichmäßige Belastung zur Folge.

o Die Abschaffung der Einheitswerte würde bei der Besteuerung der Landwirtschaft nach § 13a EStG diese Gewinnermittlungsmethode aufheben. Dies käme den Vorstellungen des oben zitierten Gutachtens zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft entgegen.

o Die Abschaffung der Einheitswerte würde bei der Besteuerung der eigengenutzten Wohnung dazu führen, daß der Besteuerungsstand aufgehoben würde. Damit wäre die bereits erwähnte, grundsätzliche Frage, ob der Nutzungswert besteuert werden soll oder nicht¹⁾, wieder aufgegriffen.

In dieser Frage sind inzwischen weiterführende Entscheidungen getroffen worden: Die Bundesregierung hat am 26. März 1985 in Verbindung mit einer beabsichtigten Veränderung der steuerlichen Förderung des privaten Eigenheimbaus beschlossen, auf die Besteuerung des Nutzungswertes selbstgenutzter Wohnungen im eigenen Haus ab dem 1. Januar 1987 (Fertigstellung) zu verzichten. Da auch die SPD-Bundestagsfraktion ein solches Vorhaben grundsätzlich unterstützt, ist wohl mit einer zügigen Verabschiedung des Gesetzes zu rechnen.³⁾ Die Bundesregierung glaubt, damit steuersystematischen Einwänden gegen die Nutzungswert-Besteuerung (Investitionszulassung) Rechnung zu tragen

- 1) Siehe oben S. 59.
 2) Siehe dazu den Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der steuerlichen Förderung für selbstgenutztes Wohneigentum, BRat-Drucksache 139/85; siehe auch H. Häfelle: Das künftig steuerfreie Eigenheim ist ein Schritt zu weniger Staat, in: Handelsblät, Nr. 147/7.8.1984, S. 3. - Anderer Ansicht ist hier offensichtlich das private Bankgewerbe, siehe u.a. E.V.Hooven: Die Besteuerung des Eigenheims darf zu keinem Rückschritt führen, in: Handelsblät, Nr. 122/3.7.1984, S. 16.
 3) Die SPD-Bundestagsfraktion hatte bereits zuvor unter dem 22.11.1984 einen diesbezüglichen Gesetzentwurf eingebracht; siehe Btag-Drucksache 10/2404 (mit einem Vorläufer seitens der Landesregierung Nordrhein-Westfalen, BRat-Drucksache 328/84). Der Gesetzentwurf der SPD-Bundestagsfraktion unterscheidet sich von dem Regierungsentwurf durch anders abgestufte Regelungen zur Förderung des Wohnungsbaus; zu einem Vergleich der beiden Gesetzentwürfe siehe o.V.: Steuerliche Neuregelung beim Eigenheim bleibt umstritten, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 62/14.3.1985, S. 14.

und durch die nun vorgesehene Konsumgüterlösung zugleich auch einen Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts und der Steuerverwaltung zu leisten.¹⁾

o Die Abschaffung der Einheitswerte wäre bei der Grunderwerbsteuer zu vernachlässigen, da der Einheitswert nur in Ausnahmefällen als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Allerdings: Wenn kein entsprechender Ersatzwert vorhanden ist und ein Einheitswert nicht besteht, müßte der an sich zu besteuernde Tatbestand aus der Besteuerung herausfallen, weil keine Bemessungsgrundlage vorhanden ist - oder, die Grundstücksbewertung müßte durch Sachverständige (zuständig für kreditwirtschaftliche Wertermittlungen oder Bewertungen nach dem Bundesbaugesetz²⁾ durchgeführt werden. Die Folgen: Im ersten Falle käme es zu einer ungleichen Besteuerung, die Diskrepanzen wären größer als zuvor; im zweiten Falle wären solche Verfahren für Besteuerungszwecke (zunächst) steuerrechtlich und behördlich einzurichten; dabei entstehende Folgekosten sind abzusehen.

c) Fazit

Die Besetzungsansätze in den hier vorgestellten Formen können nicht als eine angemessene Lösung der konstatierten Belastungsunterschiede angesehen werden. Das Gegenteil ist der Fall: Neue und krassere Belastungsunterschiede würden hervorgerufen. Verletzt würden sowohl die Gerechtigkeitssätze der Besteuerung (also der Allgemeinheit, der Gleichmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit) als auch die Grundsätze der Widerspruchslöslichkeit und Stetigkeit der Besteuerung - ein hoher Preis für ein Mehr an Steuertransparenz und -praktikabilität (Einfachheit).³⁾ - Dieses Teilergebnis erübrigt auch, die Kosten⁴⁾ und Nutzen solcher Steueränderungen abwägen zu wollen.⁵⁾

1) Ob das in allen Punkten zutrifft, ist umstritten; siehe dazu o.V.: Privatgutlösung ist kompliziert, in: Die Steuer-Gewerkschaft, 34. Jg., H. 4/1985, S. 44f. Weitergehende Probleme verzeichnet B. Ostendorf: "Privatgutlösung" für selbstgenutztes Wohneigentum ohne Mieterfreibetrag?, in: DB, 38. Jg., H. 4/1985, S. 198-204.

- 2) Vgl. Bundesbaugesetz vom 23.6.1960 (BGBl. I, S. 341) in der Fassung vom 18.8.1976 (BGBl. I, S. 2256).
 3) In ähnlicher Weise führt M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 61 aus: "..., selbst wenn die Einheitswerte nur noch für die Grundsteuer als Steuerbemessungsgrundlage benötigt werden sollten..., zeichnet sich für eine Abschaffung der Einheitswerte eine sinnvolle und auch realisierbare Lösung kaum ab."
 4) Das Steueraufkommen der einheitswertabhängigen Steuern beträgt gegenwärtig rund 13 Mrd. DM im Jahr. Vgl. J. Glier: Was käme nach der Abschaffung der Einheitswertung des Grundbesitzes? in: Handelsblät, Nr. 222/18./19.11.1983, S. 6. Dieser Aufkommensbeitrag weicht von dem in Tabelle 3, S. 65, angegebenen Wert beträchtlich ab, da J. Glier für seine Ermittlung offenbar andere Abgrenzungskriterien für die hier maßgeblichen Besteuerungsstände herangezogen hat. Diese Folgen hat der Obmann der CDU/CSU-Bundestagsfraktion im Finanzausschuß des Bundestages, L.v. Wartenberg: Die Bürokratie der Neubewertung des Grundbesitzes ist überflüssig, in: Handelsblät, Nr. 213/4./5.11.1983, S. 5, "offenbar nicht bedacht, wenn er feststellt: Die Einheitswerte sind überflüssig."

Dieser Ansatz hält an den geltenden Einheitswerten unverändert fest; er nimmt die in den Bewertungsverfahren liegenden Schwierigkeiten als "unlösbar" hin und versucht eine Annäherung an die jeweiligen Verkehrswerte. Eine derartig ausgerichtete Lösung kann folglich nur an den Symptomen kurieren.

Hier sind drei Ansätze denkbar:

a) Festsetzung eines pauschalen Zuschlags

Es wäre daran zu denken, die Einheitswerte - wie im Jahre 1974 - allgemein durch einen pauschalen Zuschlag zu erhöhen. Ein solches Vorgehen würde die Einheits-

werte zwar vorübergehend an die Verkehrswerte heranführen können. Grundsätzlich wären Ungleichmäßigkeiten bei der Besteuerung dadurch aber nicht ausgeschlossen;

im Gegenteil: Zum einen würden die bestehenden Wertdiskrepanzen fortgeschrieben und durch den prozentualen Zuschlag sogar noch verstärkt; insbesondere die

strukturellen Wertdiskrepanzen wären damit nicht beseitigt. Zum zweiten ist zu bedenken, daß die Verkehrswerte des Grundbesitzes sich nicht in gleichem

Maße einheitlich - wie es der Zuschlag eigentlich voraussetzt - entwickelt haben. Zwischenzeitlich eingetretene Wertverschiebungen können durch einen pau-

schalen Zuschlag nicht aufgefangen werden. Diese Fragen würden ganz dringend einer Lösung zugeführt werden müssen, wenn wenige Jahre später die Frage einer

Wertanpassung erneut zur Diskussion stünde. Mit einer solchen Maßnahme könnte allenfalls ein Zeitgewinn erzielt werden, bis eine grundlegende Reform erar-

beitet ist. Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist man damit je-

doch in keiner Weise nähergekommen.¹⁾

b) Festsetzung differenzierter Zuschläge

Die Kritik an einer solchen pauschalen Zuschlagslösung führte zu dem Vorschlag, die heute verwendeten Einheitswerte durch eine sogenannte "modifizierte Indi-

zierung"²⁾ an die Verkehrswerte anzunähern. Ausgehend von einer Zuordnung der zu bewertenden Grundstücke zu bestimmten Grundstücksklassen oder -gruppen, für

welche durchschnittliche Relationen zwischen den Einheits- und den Verkehrs-

werten bekannt sind³⁾, könnte mit gruppenspezifischen Indices eine Hochrechnung

1) Zudem: Es wäre mit einer großen Zahl von Einspruchsverfahren und entsprechend hohem Verwaltungsaufwand zu rechnen.
2) Vgl. M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 61.
3) Siehe oben S. 18, FN 5. und S. 25, Übersicht 4.

der jetzigen Einheitswerte an ein relativ einheitliches Wert-Niveau - bei-spielsweise 70 v.H. des jeweiligen Verkehrswertes¹⁾ - erzielt werden. Der "Vor-teil" dieses Verfahrens liegt in der Beibehaltung der bisherigen bekannten Bewertungsverfahren, der relativ größeren Genauigkeit der Bewertungsergebnisse und der technischen Einfachheit der "Hochrechnung" selbst. Allerdings dürften die jeweiligen Klassifizierungen der Grundstücksarten (also die Klassenein-teilungen und die -zuordnungen) dabei ebenso strittig sein wie die Frage, ob die daraus resultierenden höheren Steuerbelastungen politisch überhaupt durchsetzbar sind.²⁾ Unabhängig davon ist die Frage noch zu beantworten, ob der Verkehrswert überhaupt den für die jeweilige Steuerart sachgerechten Wert-an-satz darstellt.³⁾

c) 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 Ver-fahren setzt aber nicht nur genaue Kenntnisse über das tatsächliche Ausmaß (die Relationen) der Wertdiskrepanzen voraus - wären sie bekannt, so könnten auch gleich die Bemessungsgrundlagen entsprechend berichtigt werden -, sondern würde auch das Besteuerungsverfahren in starkem Maße unübersichtlich und un-kontrollierbar werden lassen und erschweren.

d) Fazit

Auch dieser zweite Ansatz führt nicht zum angemessenen Ausgleich der Belastungs-unterschiede; die Gerechtigkeitssgrundsätze könnten nur unvollkommen erfüllt werden. Zudem: Durch laufende Wertveränderungen müßte über die Höhe(n) der pauschalen bzw. differenzierten Zuschläge bzw. die Anpassung der Steuersätze immer wieder neu verhandelt und politisch entschieden werden. Die dabei auftre-tenden Schwierigkeiten sind leicht abzusehen, es würden weder die Steuertranspa-renz erhöht noch die Praktikabilität der steuerlichen Vorschriften erleichtert. Die wirtschaftlich wünschenswerte Stetigkeit für das Besteuerungsverfahren und für die Steuerbelastung wäre so nicht zu erreichen.

1) So lautet ein Vorschlag von M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 61.
2) Siehe unten S. 93ff insbesondere S. 99.
3) Siehe unten S. 111.

Der Ansatz hält an der Einheitsbewertung und an den Einheitswerten grundsätz- lich fest, er strebt aber eine kontinuierliche, zeitnahe Bewertung (Neubewer- tung) an. D.h. die Einheitswerte sollen möglichst nahe (zumindest gleichmäßig) an die Verkehrswerte herangeführt werden.

Eine Substitution der bestehenden Einheitswerte durch neue Einheitswerte könnte auf zwei Wegen erfolgen:

a) Einführung neuer Bewertungsmethoden

aa) Verwendung anderer Werte

Zu den bisher verwandten Bewertungsverfahren sind verschiedene Alternativen mit unterschiedlicher Tragweite zur Erörterung gestellt worden:

o Die Verwendung von Kaufpreissammlungen

Kaufpreissammlungen für alle in diesem Gutachten angesprochenen Vermögensar- ten gibt es nicht und kann es - schon technisch und kostenmäßig bedingt -

gar nicht geben. Jedoch liegen sowohl bei selbständigen Sachverständigen als auch bei den Gemeinden, den Finanzämtern und in den Geschäftsstellen der Gut- achterausschüsse kreisfreier Städte und Landkreise Kaufpreissammlungen für einzelne Grundstücke aufgrund der dort eingehenden Abschriften aller Käufer- träge vor.¹⁾ Der Nachteil dieser Sammlungen ist es, daß geeignete Vergleichs- grundstücke häufig nur in unzureichender Zahl erfaßt sind, daß zudem die je- weiligen, den Wert beeinflussenden Faktoren häufig voneinander abweichen und daß ferner ungewöhnliche sowie vor allem auch persönliche Verhältnisse in die Kaufpreise mit einfließen. Als Stichworte dazu seien beispielsweise genannt: Verwandtschaftsverhältnis, Ortswechsel oder Notverkauf. Außerdem sind diese Sammlungen nicht auf einen Stichtag abzustellen oder umzurechnen: Zu bedenken ist, daß zur Ableitung vergleichbarer Besteuerungsgrundlagen aus solchen Kauf- preissammlungen nach bundeseinheitlichen Anpassungsvorschriften verfahren werden müßte, um dem Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tra-

1) Vgl. T. Gerardy: Praxis der Grundstücksbewertung, 3. Aufl., München 1980, S. 102ff., sowie die dort angegebene umfangreiche Literatur zur Grundstücks- und Gebäudewertung nach dem Bundesbaugesetz, dem Städtebauförderungsgesetz, den Wertermittlungsrichtlinien und der Wertermittlungsverordnung, die ebenfalls die Verkehrswertermittlung - jedoch mit anderer Verwendungsabsicht als hier be- handelt - zum Ziele haben. - Siehe ergänzend Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Kaufwerte für Bauland 1983, Fachserie 17, Reihe 5, Stuttgart/Mainz 1984; N.C. Hossfeld: Amtliche Texte zur Wertermittlung von Grundstücken, 2. Aufl., in: Bundesanzeiger, 36. Jg./17.11.1984, Beilage 57/84.

gen. Der Verwaltungsaufwand könnte vielleicht von den Finanzverwaltungen auf die Kommunen überwält, keinesfalls aber verringert werden.¹⁾

o Selbstveranlagung mit "Strafbestimmung"

Hinter diesem Vorschlag steht die Überlegung, daß der Staat im Zweifelsfall das Vermögensobjekt zu dem vom Steuerpflichtigen deklarierten Wert sollte ankaufen können. Dafür müßten entsprechende Gesetzesvorschriften erst ge- schaffen werden; zu verweisen ist in diesem Zusammenhang unter anderem auf die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes. Der Steuerpflichtige würde sich vermutlich also hüten, den Wert zu niedrig anzusetzen, weil er sonst damit rechnen müßte, seinen Grundbesitz zu dem angegebenen Wert verkaufen zu müssen. Die Differenz zwischen dem erzielten Verkaufserlös und dem Markt- wert wäre gleichsam als "Strafsteuer" zu kennzeichnen. In der Praxis handelt es sich bei dem Optionsrecht des Staates um ein inhaltsleeres Instrument: Dagegen sprechen nicht nur verwaltungstechnische und fiskalische Argumente, sondern vor allem auch ordnungspolitische Überlegungen.

Die gerade genannten Vorschläge laufen im Endergebnis darauf hinaus, die Ein- heitsbewertung weniger politisch diskretionär zu regeln, sondern sie stärker in das Ermessen der Verwaltung(en) zu überführen.²⁾ Dadurch würde bei der großen Zahl der Einzelfälle und den zu erwartenden Einspruchsverfahren (unter Hinzuziehung von Sachverständigen) die Einheitsbewertung nicht nur durch ei- nen hohen Zeitbedarf und Verwaltungsaufwand, sondern vor allem auch durch neuartige Ungleichmäßigkeiten in der Bewertung gekennzeichnet. Die Sachlage wäre noch weniger zu überschauen als vorher.

o Brandversicherungswerte und/oder Hypothekewerte³⁾

Derartige Wertansätze zur Ermittlung von "Beleihungswerten" können den ge- samten, zur Bewertung anstehenden Grundbesitz nicht vollständig und nicht wertgerecht erfassen.⁴⁾ Darüber hinaus fehlt auch hier der Bezug zu einem be- stimmten Bewertungsstichtag.

- 1) Vgl. J. Glier: Was käme nach der Abschaffung der Einheitsbewertung des Grund- besitzes?, a.a.O., S. 6.
- 2) Positiv dazu J. Pelka: Die Einheitsbewertung..., a.a.O., S. 219.
- 3) Zur Technik siehe F. Pohmert: Kreditwirtschaftliche Wertermittlungen, Wiesbaden 1981.
- 4) Die Hypothekewerte für gleiche Grundstücke würden beispielsweise aufgrund unterschiedlicher finanzierungstechnischen Überlegungen erheblich voneinander abweichen.

Die Steuerreformkommission spricht sich dafür aus, auf das Ertragswertverfahren bei der Grundbesitzbewertung ganz zu verzichten und statt dessen auf das Sachwertverfahren zurückzukommen. Dabei könnten insbesondere die Anschaffungs- und 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 ersetzen.

Derartige methodische Umstellungen benötigen zur Abklärung der Verfahren und der Bewertungsergebnisse einen beträchtlichen Arbeitsaufwand und Zeitbedarf.²⁾ 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 Einzelüberlegungen sollen hier nicht weiter dargestellt 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.³⁾

Zudem: Es wäre nicht auszuschließen, daß sich bei neuen Bewertungsverfahren neuerliche Wertdiskrepanzen ergeben, wenn und soweit die Grundsätze einer gerechten und ökonomisch rationalen Steuerpolitik wiederum nicht befolgt würden. Die Belastungsunterschiede würden in absehbarer Zeit die Steuerdiskussion erneut "beleben".⁴⁾

ab) Schlußfolgerungen A I

Eine erste Schlußfolgerung muß deswegen lauten: Ein Neuansatz der Einheitswerte auf der Basis neuer Bewertungsmethoden ist kurzfristig nicht durchführbar. Selbst wenn neue, einfachere Bewertungsverfahren entwickelt würden, könnten sie in absehbarer Zeit nicht zum Einsatz kommen. Der Neuansatz würde auch nicht - gewissermaßen "automatisch"-die Einhaltung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten.

- 1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 624.
- 2) Die Vorarbeiten für die angeblich 1982 angestrebte Neubewertung des Grundvermögens begannen 1976. Vgl. E. Schmidt: Die 1982 fällige Neubewertung... a.a.O., S. 16. Für die Hauptfeststellung zum 1.1.1964 benötigte die Finanzverwaltung ca. 9 v.H. ihres Personals sowie die Hilfe der Steuerpflichtigen und Steuerberater. Vgl. K. Töpke: Steuerrecht, 9. Aufl., a.a.O., S. 380. Siehe dazu das Gutachten des Schätzungsausschusses, BTag-Drucksache IV/448, S. 83ff.
- 3) Siehe ergänzend unten S. 93ff.
- 4) Siehe ergänzend unten S. 93ff.

b) Zeitnahe Bewertung nach den vorhandenen Bewertungsmethoden

ba) Der Stand der Vorbereitung einer Neubewertung

Nach Ansicht der Steuerreformkommission könnte die geltende Einheitsbewertung ihre Aufgaben - unter Berücksichtigung anerkannter Besteuerungsgrundsätze - durchaus erfüllen: "Die Einheitsbewertung hätte, wenn die gesetzlichen Möglichkeiten voll ausgeschöpft würden, immer nur sehr begrenzte Bewertungsvorteile zur Folge, die bei angemessenen Wertfortschreibungsmöglichkeiten für die Zwischenzeit steuerlich ohne weiteres hingenommen werden könnten."¹⁾

Tatsächlich hat die Exekutive bislang nur mit Probebewertungen (1977 und 1981) auf Grundlage eines neu entwickelten Geschobflächenverfahrens reagiert, welches die Basis für die nächste Einheitsbewertung liefern sollte. Dieses reine Sachwertverfahren (vergleichbar dem nach §§ 83ff. BewG) ermöglicht den Wert für Grundvermögen aus dem Wertanteil für Grund und Boden einerseits und für die Gebäude andererseits. Der Gebäudewert ergibt sich aus einem Roh- und einem Ausbauwert, ermittelt über entsprechende Pauschalpreise, bezogen jeweils auf einen qm Geschobfläche, vermindert um Abschreibungen je nach Gebäudealter. Die Bodenwerte werden den Bodenrichtwertkarten der gemeindlichen Gutachterausschüsse entnommen. Grund- und Bodenwert zusammen gerechnet ergeben den "Ausgangswert", der mittels Wertzahlen (v.H.-Sätzen) an die Verkehrswerte angepaßt werden soll.²⁾

Schon in einer ersten Abfassung hat sich dieses Geschobflächenverfahren nicht durchsetzen können, weil es bis zur Unverständlichkeit hin kompliziert ist, viel zu große Ermessensspielräume beläßt und die bislang mögliche Berücksichtigung von Ertragsgesichtspunkten im Ertragswertverfahren durch Verdrängung eben dieses Bewertungsverfahrens vollständig macht.³⁾ - Die Ergebnisse der Anwendung eines "vereinfachten Geschobflächenverfahrens" - von dem es gleich zwei Varianten gibt - werden jedoch nur unwesentlich freundlicher beurteilt:⁴⁾

- 1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 616.
- 2) Vgl. M. Troil: Zur Vermögenssteuer im Jahre 1980, a.a.O., S. 283ff.
- 3) Vgl. E. Schmidt: Die 1982 fällige Neubewertung... a.a.O., S. 16.
- 4) Vgl. ebenda.

Besonders bei Einfamilienhäusern würden Einheitswertvervielfachungen zu erwarten sein, welche das Achtfache der bisherigen Einheitswerte übersteigen könnten, die des weiteren über den tatsächlich gezahlten Kaufpreisen liegen

könnten (weil dann - so die Finanzverwaltung - diese Preise "nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen" seien) und weil außerdem Ertragsaspekte nicht mehr beachtet werden.¹⁾ Der Widerstand - insbesondere gegen die Art der vorgesehenen Berücksichtigung der Bodenwerte²⁾ führte einerseits dazu, "daß die Vorarbeiten für eine künftige Neubewertung z.Z. wieder einmal weitgehend ruhen."³⁾ - Weil andererseits aber auf eine Einheitsbewertung nicht verzichtet werden soll, plädiert A. Kehner dafür, im Rahmen einer Neubewertung des Grundbesitzes am jetzt praktizierten Nebeneinander von Sachwert- und Ertragswertverfahren festzuhalten. Beim Ertragswertverfahren sollte nach seiner Ansicht jedoch mit Vervielfältigern gearbeitet werden, die aus Vorpreisen abzuleiten wären.⁴⁾

Die bekanntgewordenen Informationen zum neuen Bewertungsverfahren lassen vor allem die folgenden Fragen deutlich werden:

bb) Zum Verwaltungsaufwand einer neuen Einheitswert-Hauptfeststellung

Einmal ist zu befürchten, daß eine Neubewertung wiederum mit unverhältnismäßig hohem Verwaltungsaufwand bei der Finanzverwaltung sowie zudem bei den Steuerpflichtigen (und - kostensteigernd - deren Steuerberatern) verbunden sein wird.⁵⁾

Diese Furcht ist wohl vor allem auf die angestrebte Perfektion bei den Bewertungsmethoden zurückzuführen, die schon bisher maßgeblich zu den bestehenden 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 Ver-

- 1) Zu den möglichen steuerlichen Folgen siehe unten S. 100ff.
- 2) Vgl. M. Troll: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 59.
- 3) Ebenda.
- 4) Vgl. A. Ueiner: Die Problematik der Einheitsbewertung, a.a.O., S. 291f.
- 5) Die Deutsche Steuergerkschaft schätzt, daß die geplante Hauptfeststellung der Einheitswerte für die nächsten Jahre einen zusätzlichen Personalbedarf von rd. 8000 Angehörigen des gehobenen Dienstes erfordert; vgl. o.V.: "Operation 82" lähmt die Finanzverwaltung, in: Handelsblatt Nr. 166/19.1981 S. 3.

¹⁾ Die damit hergestellte scheinbare Genauigkeit der Ergebnisse als Beitrag zur Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung brachte und bringt aber Verfahrenshemmnisse und schließlich die Aussetzung der regelmäßigen Grundbesitzhauptfeststellung mit sich; die geschichtlichen Belastungsunterschiede ergeben sich zwangsläufig. Das alles aber läßt eine Erfüllung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit insgesamt scheitern. So wird der Grundgedanke der Einheitsbewertung zur Sinnlosigkeit verurteilt.

Durch Ausdünnung und Strafung der Vorschriften kann der Schritt zu einer zeitnahen Bewertung gewagt werden.²⁾ Durch eine stärkere Vereinfachung ist dann im Einzelfall eine Abweichung vom gemeinen Wert möglich. Das hat zwangsläufig wieder einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit zur Folge. Der aus diesem Sachzwang heraus entstehende Nachteil ist jedoch im Ausmaß weit geringer einzuschätzen als der bewußte Verstoß, der darin liegt, daß gesetzlich auf eine Neubewertung allgemein und von vornherein verzichtet wird.³⁾

Ganz anderer Ansicht ist in dieser Frage der bereits zitierte Obmann der CDU/CSU-Bundestagsfraktion im Finanzausschuß des Bundestages, L. v. Wartenberg: Er hält eine Neubewertung des Grundbesitzes für überflüssig, weil der dafür erforderliche bürokratische Aufwand bei rund 20 Millionen neuer Bewertungen⁴⁾ Fälle in keinem "gerechten Verhältnis" zu dem erzielbaren Ertrag stehe.

Die Zahl der neu zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten ist der nachfolgenden Tabelle 5 zu entnehmen - siehe Seite 91.

Mit ähnlichen Argumenten weist im übrigen auch das Bundesministerium der Finanzen auf den erforderlichen bürokratischen Änderungsbedarf hin, um so die Ablehnung einer Neubewertung zu begründen: Für die Hauptfeststellung 1964 sei unter anderem der Erlaß von zehn Verordnungen und Verwaltungsvorschriften erforderlich gewesen.

- 1) "Die Fragebogenaktion der Jahre 1967/68 hat von Steuerpflichtigen und ihren Beratern Architekten- und Ingenieurkennntnisse verlangt." K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 380.
- 2) W. Meyer: Neuregelung der Einheitsbewertung - Eine Chance zur Steuervereinfachung, in: DStZ A, Nr. 10/15.5.1973, S. 195ff., empfiehlt beispielsweise entsprechende Vorschriften des österreichischen Bewertungsgesetzes wegen der Übersichtlichkeit und Einfachheit des Bewertungsverfahrens und der entsprechenden Vorschriften zu übernehmen.
- 3) Ähnlich äußert sich auch A. Mark: Die Neubewertung des Grundbesitzes, a.a.O., S. 306.
- 4) L. v. Wartenberg: Die Bürokratie der Neubewertung des Grundbesitzes ist überflüssig, a.a.O., S. 5.

Tabelle 5: Zahl der Bewertungsfälle bei Neubewertung des Grundbesitzes nach Bundesländern

Bundesländer	Wirtschaftliche Einheiten des	
	Grundvermögens Land- und forstwirtschaft- lichen Vermögens	Insgesamt*)
Baden-Württemberg	2.319.206	990.311
Bayern	2.611.511	799.017
Berlin	183.419	578
Bremen	142.631	4.445
Hamburg	212.947	6.548
Hessen	1.235.000	504.622
Niedersachsen	1.795.806	362.716
Nordrhein-Westfalen	3.511.704	464.295
Rheinland-Pfalz	1.018.707	641.370
Saarland	312.963	140.389
Schleswig-Holstein	636.256	79.942
Insgesamt*)	13.980.850	3.994.233

*) Wegen des laufenden Zugangs dürfte sich die Zahl der wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes, die neu zu bewerten wären, auf etwa 20 Millionen erhöhen.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanznachrichten, Nr. 3/7.2.1985, S. 3.

L. v. Wartenberg geht bei seinen Überlegungen überdies davon aus, daß die Einführung neuer Einheitswerte wegen nicht wünschenswerter Veränderungen der gesamten Steuerstruktur aufkommensneutral vorzunehmen wäre.¹⁾²⁾ Aus der Sicht der Vereinfachung des Bewertungsverfahrens kann erinnert werden an die Überlegungen zur Übernahme von Steuerbilanzwerten in die Vermögensaufstellung für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens³⁾, die, soweit möglich, das Steuerrecht vereinfachen und die Betroffenen entlasten könnte.⁴⁾ Eine solche Wertübernahme wäre nach Auffassung des Instituts "Finanzen und Steuern" zwar nicht möglich

- 1) L. v. Wartenberg: Die Bürokratie der Neubewertung des Grundbesitzes ist überflüssig, a.a.O., S. 5.
- 2) Siehe dazu auch unten S. 93ff., S. 101ff.
- 3) Vgl. Institut "Finanzen und Steuern": Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung für Zwecke der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, Brief Nr. 197, Bonn 1980.
- 4) Entlastungen wurden von vornherein auf den Kreis der Bilanzierenden beschränkt bleiben.

o beim betrieblichen Grundvermögen,

o bei den Anteilen an Personengesellschaften,

o bei Mineralgewinnungsrechten,

o bei Wertpapieren und Anteilen an Kapital- und Kapitalanlagegesellschaften,

o bei Rechten und Pflichten aus widerkehrenden Nutzen und Leistungen,

weil bei diesen Vermögensarten eigene Einheitswerte ermittelt werden müssen und weil diese Vermögensarten sowohl Betriebs- als auch Privatvermögen sein können. Für alle anderen Steuerbilanzwerte schlägt das Institut aber vor, diese "vollständig in die VA (Vermögensaufstellung, die Verf.) für die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zu übernehmen und dafür die gesetzlichen Grundlagen zu schaffen. Das dient der dringend notwendigen Vereinfachung des Steuerrechts und dem Abbau der steuer- und wachstumspolitisch besonders bedenklichen Belastung mit ertragsunabhängigen Steuern."¹⁾ Diese Empfehlung gilt auch für die Teilwerte des beweglichen Anlagevermögens, obwohl diese für Steuerbilanz und Vermögensaufstellung im allgemeinen differieren,²⁾ denn, so das Institut "Finanzen und Steuern": "Die Ermittlung der Teilwerte des beweglichen Anlagevermögens, soweit sie ertragsteuerliche Buchwerte überschreiten, führt zu sehr unsicheren Werten. Die StB-Werte (Steuerbilanzwerte, die Verf.) lassen nur in beschränktem Umfang stille Reserven zu. Beide Gründe sprechen für die Übernahme der StB-Werte in die VA."³⁾

Das bereits erwähnte Steuerentlastungsgesetz 1984⁴⁾ hat diesen Vorschlag nicht übernommen,⁵⁾ obwohl eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens als auch eine steuerliche Entlastung der Wirtschaft durch die dann neuen (niedrigeren Wertansätze erhofft wurde.⁶⁾ Letzteres wäre allerdings nur dann der Fall gewesen

1) Vgl. Institut "Finanzen und Steuern": Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung..., a.a.O., S. 90.

2) Siehe S. 31.

3) Institut "Finanzen und Steuern": Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung..., a.a.O., S. 90.

4) Gesetz zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984) vom 22. Dezember 1983 - BTag-Drucksache 10/686; BGBl. 1982 I, S. 1383; BStBl. 1984 I, S. 14.

5) Vgl. D. Moench: Unruhiges Vermögenssteuerrecht - zur gegenwärtigen Vermögensbesteuerung des Betriebsvermögens, in: DStR, 22. Jg., H. 9/1984, S. 251-257; W. Teß: Die bewertungs- und vermögenssteuerrechtlichen Vorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1984, in: DStR, 22. Jg., H. 3/1984, S. 63-72; J. Nolte: Vermögensfeststellung und Steuerbilanz, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von A. Raupach, Köln 1984, S. 309-327.

6) J. Nolte: Vermögensaufstellung und Steuerbilanz, a.a.O., S. 311.

sen, wenn die sog. "Restwertregelung" des Abschnitts 52 Abs. 3 VStR 1983 aufgehoben worden wäre. Nach dieser Regelung dürfen die Teilwertansätze der Wirtschaftsgüter des beweglichen, abnutzbaren Anlagevermögens bestimmte Werte (30 bzw. 15 v.H. der Anschaffungs- und Herstellungskosten) nicht überschreiten, auch wenn die Anlagegüter veraltet oder unrentabel sind. Inzwischen wurde wiederholt die Selbständigkeit der Bewertungsvorschriften für die Vermögensaufstellung von denen für die Steuerbilanz postuliert²⁾, während das Gegenteil praktiziert wird³⁾, so daß ein weiterer "Anlaß zu anhaltender Unruhe und Auseinandersetzung"⁴⁾ fortbesteht.

bc) Schlußfolgerung A II

Eine zweite Schlußfolgerung könnte demnach lauten: Ruhig etwas weniger Perfektion im Detail - also vor allem Vereinfachung und Rationalisierung beim Bewertungsverfahren⁵⁾, dafür aber Senkung der Verfahrenskosten für alle Beteiligten sowie Vermeidung von langjährigen Belastungsunterschieden durch regelmäßige Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte - bei möglicherweise relativ geringen Wertdiskrepanzen im Einzelfall (Bewertung mit mittlerer Genauigkeit).⁶⁾ Dabei ist davon auszugehen, daß dies aufgrund der heute verfügbaren, weit entwickelten Computertechnik keine besonderen Schwierigkeiten bereitet.

bd) Die Folgen einer regelmäßigen Einheitsbewertung

Überdies ist grundsätzlich zu bedenken, daß - wenn einmal unterstellt wird, daß eine regelmäßige Neubewertung auf Grundlage der bestehenden Bewertungsvorschritten durchgeführt wird -, die kontinuierliche Neubewertung⁷⁾ der Ver-

- 1) Zu weiteren Einzelheiten siehe B. Katterbe: Restwerte in der Vermögensaufstellung, in: DB, 37. Jg., H. 37/1984, S. 1903-1904; R. Rössler, M. Troll, J. Langner: Bewertungs- und Vermögenssteuergesetz, a.a.O., Anm. 9 u. 22 zu § 109 BewG, S. 1303ff. und S. 1311f.
- 2) Vgl. J. Nolte: Vermögensaufteilung und Steuerbilanz, a.a.O., mit weiteren Verweisen.
- 3) Ebenda, S. 313.
- 4) D. Moench: Unruhiges Vermögenssteuerrecht, a.a.O., S. 252.
- 5) Siehe dazu auch Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 623; Hoffmeister: Gedanken zur Hauptfeststellung..., a.a.O., S. 493f.
- 6) Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß Wertabweichungen im einzelnen steuerlich um so bedeutender werden, je mehr die Einheitswerte sich an die Verkehrswerte annähern, damit also höher angesetzt werden.
- 7) Davon ist auszugehen, denn bei einer einmaligen Neubewertung wäre in absehbarer Zeit die Frage der "richtigen" Höhe der Einheitswerte erneut gegenstand steuerpolitischer Auseinandersetzungen.

mögensobjekte ständig höhere Einheitswerte zur Folge hätte. Diese Auswirkung hat eine entscheidende Bedeutung für die Belastungswirkungen der relevanten Einzelsteuern (einzel- und im Verbund betrachtet) und für wirtschafts- und finanzpolitische Entwicklungen bzw. Interdependenzen:

(1) Einzelsteuerliche Belastungswirkungen

Für die Finanz- und Steuerpolitik sind die Auswirkungen der Neubewertung und der höheren Einheitswerte von unmittelbarer Bedeutung bei den "einheitswertabhängigen" Steuern und den "einheitswertgebundenen" Steueratbeständen.

o Ohne im einzelnen prüfen zu können, in welchem Ausmaß die Einheitswerte fortgeschrieben werden müßten, um die Verkehrswerte näherungsweise zu erreichen und unabhängig davon, welche Anpassungsmaßnahmen bei den Steuertarifen, Freibeträgen und Hebesätzen steuerpolitisch gegebenenfalls erforderlich wären, gelten - wenn die zur Zeit gültigen gesetzlichen Regeln fortbestehen - folgende Überlegungen für eine solche Reformmaßnahme bei den einzelnen Steuern:

oo Vermögenssteuer

Die neuen Einheitswerte würden das Vermögenssteueraufkommen der Länder erhöhen. Ob und in welchem Maße durch diese zusätzliche Belastung Überwälzungsvorgänge ausgelöst werden, hängt von den Umständen des Einzelfalles, insbesondere von der Vermögensart, ab. Soweit die erhöhte Vermögenssteuer zu entrichten ist, muß ceteris paribus mit Preissteigerungseffekten gerechnet werden.

oo Grundsteuer

Das Aufkommen der Grundsteuer würde steigen; die Gemeinden würden über entsprechend höhere Steuererinnahmen verfügen. Für die Eigentümer des Grundbesitzes ergäben sich unterschiedliche Konsequenzen:

- für den Bereich der Grundsteuer A kann die Grundsteuer zwar als "Kostenssteuer" aufgefaßt werden. Wie sich die Steuererhöhung im Einzelfall auswirken würde - hier ganz zu Lasten des Gewinns, dort in der Form einer Preiserhöhung - wäre im Einzelfall zu prüfen. Ein mittlerer Weg zwischen den aufgezeigten Verfahrensweisen 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 Gewinne und Preise auswirken würde, wäre im Einzelfall zu prüfen.

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

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, daß auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen die gegenwärtige Bewertungspraxis bei der Grundsteuer massiv kritisiert: "Die Stuerertechnik, bei der der Einheitswert der Grundstücke die Bemessungsgrundlage abgibt, (steilt) einen fragwürdigen Ansatz dar. Denn das Bewertungsverfahren und somit zugleich die Qualität der Bewertung kann nur als unzuverlässig bezeichnet werden. Darüber hinaus liegen zwischen den Hauptfeststellungen der Einheitswerte so lange Zeiträume, daß beide Grundsteuern, insbesondere bei inflationärer Entwicklung, mehr und mehr den Anschluß an die jeweiligen Verhältnisse verlieren."¹⁾ Da der Beirat keine realistische Chance erkennt, die Grundsteuer (wie die Gewerbesteuer) durch eine Wertschöpfungssteuer zu ersetzen²⁾, hält er es für dringend geboten, die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer anzuhoben bzw. mit entsprechender Wirkung umzustellen. Er schlägt deswegen vor³⁾,

o für die Grundsteuer A die Bemessungsgrundlage "auf jeden Fall durch Neubewertung und Wertfortschreibung der Betriebe und des Wohnteils den jeweiligen Verhältnissen zeitnäher und sachlich besser" anzupassen.

o für die Grundsteuer B zukünftig die tatsächlich erzielten Mieten als Bemessungsgrundlage zu verwenden. Wenn das jedoch nicht möglich ist, wäre "auf jeden Fall eine ständige Fortschreibung der Einheitswerte, die sich an der Entwicklung der ortsüblichen Miete orientieren müßte, erforderlich."

Auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung vertritt die Meinung⁴⁾, daß eine regelmäßige Fortschreibung der Einheitswerte unumgänglich ist. Allerdings beruht diese Ansicht auf einer anderen Begründung als sie hier vor allem diskutiert wird: Der Rat verspricht sich davon ein höheres Aufkommen aus der Grundsteuer A und B - als bewährten Gemeindesteuern -, was zur Stärkung der kommunalen Finanzautonomie (in Ergänzung zur Einführung einer Wertschöpfungssteuer als Ersatz für die Gewerbesteuer) beitragen könnte. Um die sich daraus ergebende höhere Belastung der Land- und Forstwirtschaft sowie des Wohnungsmarktes zu vermeiden, schlägt der Rat gleichsam als "schräge" Entlastungsmaßnahme ergänzend vor, die Einkommensteuer zu senken, ohne dadurch aber den Anteil der Gemeinden am Einkommensteuer-Aufkommen zu vermindern.

oo Gewerbesteuer

Die erhöhten Einheitswerte würden bei

- der Gewerbeertragsteuer zu erhöhten Absetzungen beim Gewerbeertrag, gegebenenfalls zu einer Erhöhung des Gewerbeertrages führen. Das wäre - der erhöhten

- 1) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern..., a.a.O., S. 49ff.; siehe auch ebenda, S. 98ff., S. 109. Siehe oben S. 79f.
- 2) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern..., a.a.O., S. 139f.
- 3) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern..., a.a.O., S. 139f.
- 4) Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 1983/84, BTG-Drucksache 10/669, Ziff. 403 (S. 195).

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 haben. Die in den Einheitswert des Betriebsvermögens eingehenden erhöhten Einheitswerte für den betrieblichen Grundbesitz würden durch die Modifikation wieder herausgenommen: Im Ergebnis hat die Erhöhung somit keine Veränderung des der Gewerbekapitalsteuer zu unterwerfenden Gewerbekapitals zur Folge.

oo Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer

Das Erbschaftsteueraufkommen würde durch die erhöhten Einheitswerte steigen. Die Umgehung bzw. Verminderung dieser Steuer durch rechtzeitige und auf die Art der einzelnen Vermögensgegenstände bezogen - "richtige" Vermögensübertragungen würde schwerer oder unmöglich sein, die Eingriffe in die Vermögensgesamtheiten würden härter werden.

oo Gewinnbesteuerung der Landwirtschaft nach § 13a EStG

Für eine Reihe von Landwirten käme als Folge erhöhter Einheitswerte die Gewinnermittlung mit Durchschnittssätzen nicht mehr in Betracht; der Zahl nach mehr Landwirte wären zur Einnahmeüberschreibung und/oder zum Bestandsvergleich mittels Buchführung verpflichtet.

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

oo Nutzungswert der Wohnung

Die Steuerreformkommission hat vor Jahren bereits vorgeschlagen, die Besteuerung des Nutzungswertes der eigengenutzten Wohnung aufzugeben.¹⁾ Soll -

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

stelle des Einheitswertes von den Anschaffungs- und Herstellungskosten auszugehen; diese wären in den späteren Jahren durch Hochrechnung nach dem Baukostenindex den Verkehrswerten anzupassen. Von dem so ermittelten Wert wären die Fremdmittel abzuziehen. Auf den sich daraus ergebenden Nettobetrag sollte dann ein bestimmter, einheitlicher Prozentsatz angelegt werden. Dieses Verfahren würde zu einem angemessenen und zeitnahen Ergebnis führen.

Bei erhöhten Einheitswerten würde der Nutzungswert in entsprechendem Maße steigen. Das heißt: Die Einkommensteuerbelastung der eigengenutzten Wohnung würde - nach Auslaufen der Abzugsmöglichkeiten für die Schuldzinsen und mit dem Ende der erhöhten Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG - um entsprechende Anteile wachsen.

Derartige Überlegungen haben die Steuerpolitiker zwischenzeitlich - wie bereits - aufgedeckt - aufgedeckt; durch die beabsichtigte Abschaffung der Nutzungswert-Besteuerung und den Übergang zur Konsumgüterbesteuerung wird dieser Problembereich zukünftig wohl der Geschichte der Besteuerung zuzuweisen sein.¹⁾

oo Grunderwerbsteuer
Die erhöhten Einheitswerte würden selbstverständlich das Steueraufkommen dieser Steuer steigern. Besondere Auswirkungen auf den Bau- und Wohnungsmarkt zeichnen sich aufgrund der Dominanz anderer Einflusfaktoren beim Grunderwerb jedoch nicht ab.

o Bezogen auf die einzelnen Steuern und Steueratbestände würde bei einem solchen Verfahren, das - die gegenwärtigen gesetzlichen Bestimmungen fortführend - auf eine sog. "aufkommensneutrale" Anhebung der Einheitswerte verzichtet, zumindest in vier Bereichen Konfliktpotentialgeschaffen:

oo Die faktische Erhöhung der Grundsteuer würde beträchtliche Unruhe in den Wohnungsmarkt tragen. Sie könnte teilweise nur dadurch ausgemittelt werden, daß mit Hilfe zusätzlicher öffentlicher Mittel die Wohnungszahlungen an den veränderten Besteuerungsstand angepaßt werden. Das aber hätte entsprechende Belastungen für die beteiligten öffentlichen Haushalte der Länder

1) Siehe oben S. 81f.

und Gemeinden zur Folge. Aber: Es kann (gelungene Steuerüberwälzungen un- tersteilt) "nicht sinnvoll sein, das Karussell einer Steuer-Selbstfinanzierung in Bewegung zu setzen, indem Steuermittel als Wohngeld gezahlt werden, um damit die auf dem Grundbesitz lastenden Steuern beglichen zu können, so daß bald Steuern mit Steuern finanziert werden würden."¹⁾

oo Die erhöhte Belastung des Nutzungswertes der Wohnung würde zudem das Programm der staatlichen Förderung privaten Wohnungsbaus nach der Subventionsphase (mit Abzug von Schuldzinsen und Absetzungen für Abnutzung gemäß § 7b EStG) entwerfen: Die zunächst positiven Auswirkungen der staatlichen Förderungsmaßnahmen würden durch eine solche Änderung vermindert oder sogar in ihr Gegenteil verkehrt.

Ergänzend ist in diesem Zusammenhang anzumerken, daß mit dem erwähnten Übergang zur Konsumgüterbesteuerung auch die Maßnahmen zur Eigentumsförderung im Wohnungsbau geändert werden sollen und geändert werden müssen. Danach wird unter anderem die bisherige Grundförderung nach § 7b EStG zukünftig in einem neuen Paragraphen (Sonderausgaben) geregelt werden.²⁾

oo Die Erhöhung der Vermögensteuern für die Unternehmen würde ferner allen den steuerpolitischen Maßnahmen (Abschaffung der Lohnsummensteuer, Erhöhung der Freibeträge der Gewerbesteuer und Senkungen der Vermögensgegenstände) zuwiderlaufen, die in den letzten Jahren ergriffen worden sind, um die ertragsunabhängigen Belastungen der Unternehmen mit Gesamtwirtschaftlich unerwünschten Folgewirkungen zu vermeiden.

oo Besondere Widerstände wären schließlich auch aus dem Kreis der Land- und Forstwirte zu erwarten - aufgrund der erhöhten Vermögenssteuern sowie aufgrund der erhöhten Einkommensteuer (ganz besonders bei den "13a-Landwirten"). Abzuschätzen wäre vorweg, welche Belastungseffekte sich durch die Zunahme der Einnahmeüberschub- bzw. Bestandsvergleichsermittlungen des Ein-

1) E. Schmidt: Die 1982 fällige Neubewertung..., a.a.O., S. 16.
2) Siehe dazu Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der steuerlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums, Brat-Drucksache 139/85; Presse- und Informationsamt der Bundesregierung (Hrsg.): Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums, in: Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik, Nr. 24/3.4.1985; M. Conrads: Das neue Konzept in Details - Teil 1, in: Handelsblat, Nr. 81/26./27.4.1985, S. 39; ders.: Zweifamilienhäuser vorziehen - Teil 2, ebenda, Nr. 85/3./4.5.1985, S. 33. Zur Berechtigung der Fördermaßnahmen nach dem Übergang zur Konsumgüterbesteuerung siehe Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 1983/84, Brag-Drucksache 10/669, Ziff. 578-580 (S. 245f.).

kommentens ergäben. Zu untersuchen wäre in diesem Zusammenhang auch, ob und in welchem Maße die höhere Belastung durch Preisanhebungen auf die Verbrauchern überwälzt würde.

(2) Schlußfolgerung A III

Eine dritte Schlußfolgerung muß deswegen lauten: Die Darlegungen verdeutlichen, daß eine Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte wesentliche steuer-systematische und beträchtliche technische Schwierigkeiten mit sich bringt. Zudem ist eine solche Anpassung mit hohen Kosten für alle Beteiligten verbunden. Naturgemäß hätte sie auch mit nicht zu unterschätzenden Widerständen aller Betroffenen zu rechnen.

Die zu erwartenden Reaktionen sollten und dürften jedoch nicht zur Folge haben, von vornherein auf eine Anpassung der Einheitswerte zu verzichten. Wenn der Wertansatz beim Grundbesitz grundsätzlich und allgemein als zu niedrig und verzerrt anerkannt wird, wäre ein solches Verhalten inkonsequent. Die sich aus einer Neubewertung ergebenden höheren Steuerbelastungen wären eine unumgängliche und schlüssige Folge dieser Überlegung; diese wird ja nicht um ihrer selbst willen vorgenommen, sondern deshalb, weil dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung größere Geltung verschafft werden muß.

Die mit den unterstellten Ansätzen der Einheitswerte des Grundbesitzes verbundenen und ungleichmäßig verteilten Steuervorteile in den Wertansätzen versteckt zu halten, ist unzweckmäßig. Der Verzicht auf eine regelmäßige Anpassung der Einheitswerte - und sei es auch nur wenigstens in den vom Gesetzgeber festgelegten zeitlichen Abständen - beruht bereits auf bestimmten finanzpolitischen Zielsetzungen und Rücksichtnahmen, ohne sie im einzelnen richtig sichtbar werden zu lassen. Auf diese Weise und auf diesem Wege werden bereits im Vorfeld zu den in den einzelnen Steuergesetzen eingedauten Steuervergünstigungen steuererzwingende Tatbestände gleichsam ohne gesetzliche Ermächtigung "geschaffen", deren Auswirkungen letztlich nicht mehr erkennbar, geschweige denn lenkbar sind. Diese Steuervergünstigungen sind sichtbar zu machen: Klarheit und Rechtssicherheit verlangen, daß die Einnahmeverzichte des Staates offen aus-gewiesen werden. Erst dann kann der Finanzpolitiker (Steuerpolitiker) entscheiden, ob und in welchem Ausmaß er die Steuervergünstigungen beibehalten will oder nicht. Dies hat dann in den einzelnen Steuergesetzen durch Ausnahmerege-

1) und/oder durch Tarifkorrekturen zu erfolgen.

Dabei kann sich ergeben, daß die bestimmten Gruppen gegenüber eingetragenen Steuervergünstigungen nicht oder nicht mehr in dem bisherigen Umfang politisch durchgesetzt und gewährt werden können. Im Interesse eines größeren Handlungsspielraums und einer verbesserten Effizienz des Budgets kann das grundsätzlich nur erwünscht sein. Ob ein solcher Vorgang noch politischen Zielsetzungen entspricht (die politische Bedeutung der Gewöhnung an Steuer-vergünstigungen/Subventionen wird erst sichtbar, wenn sie abgeschafft werden sollen), betrifft eine andere Frage; darüber ist hier nicht zu befinden.

(3) Steuerliche Kumulationseffekte

Über die einzelsteuerlichen Belastungswirkungen höherer Einheitswerte hinaus ist auf entstehende Kumulationseffekte besonders hinzuweisen. Das gilt in erster Linie für das Grundvermögen:

Da der Boden im Verhältnis zur Nachfrage zunehmend knapper wird, sind überproportionale Verkehrswertsteigerungen die Regel und leicht zu prognostizieren. In dem Maße, in welchem die Einheitswerte erhöht werden, steigt die individuelle Steuerbelastung, erhöhen sich auch die Anteile der "einheitswertabhängigen" Steuern am Gesamtsteuereinkommen. Wie die Steuerbelastungen dann kumulieren können, wenn die zur Zeit erprobten Bewertungsverfahren ohne Änderung der betroffenen Steuergesetze (bei den Steuersätzen, Hebesätzen und Freibeträgen) in Kraft treten würden, zeigt folgendes Beispiel²⁾, das von einer geschätzten Versachsfachung der Einheitswerte ausgeht:

Einfamilienhaus, erbaut 1960,		Herstellungskosten		Einheitswert heute		Grundstück 700 qm		Preis pro qm: 1960		1981	
70 000 DM	36 000 DM	70 000 DM	36 000 DM	22 DM	250 DM	10 000 DM	240 DM	10 000 DM	240 DM	10 000 DM	240 DM
Persönlicher Durchschnitts-Einkommensteuersatz 30 v.H.		Persönlicher Durchschnitts-Einkommensteuersatz 30 v.H.		"Neuer Einheitswert"		Grundsteuerhebesatz 250 v.H.		"Neuer Einheitswert"		216 000 DM	

1) Der Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau (Hrsg.): Baulandbericht, a.a.O., S. 15, schreibt dazu: "Dabei geht es nicht um eine generelle Anhebung der Steuerlast, sondern darum, durch die Festlegung marktgerechter Einheitswerte den Gesetzen des Marktes gerade bei Bauland durch mehr Steuer-gerechtigkeit wieder Geltung zu verschaffen."
 2) In Anlehnung an E. Schmidt: Die 1982 fällige Neubewertung..., a.a.O., S. 16. Zur Berechnung der Einkommen- und Kirchensteuer vgl. Siegel: Steuerwir-kungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg/Wien 1982, S. 56f.

Die Änderung der Gesamtsteuerbelastung ergibt sich aus der Übersicht 17 - siehe Seite 102.

Bei dem gewählten Beispiel ergibt sich eine steuerliche Mehrbelastung von rund 2 400 DM im Jahr oder eine Steigerung von rund 800 v.H.

Wichtig ist: Derartige kumulationswirkungen sind - bezogen auf den Einzelfall - bei der Planung der Einheitswert- und Steuerrechtsänderung zu beachten.¹⁾ Unabhängig davon, wann ein Beschluß über den Beginn der Neubewertung gefällig wird, und ab wann dann höhere Einheitswerte zur Anwendung kommen können (natürlich erst nach Abschluß des Neubewertungsverfahrens, also etwa vier Jahre später)²⁾, ist noch zu entscheiden, ob die betreffenden Steuern ungemildert oder prozentual abgeschwächt an die neuen Einheitswerte anknüpfen und/oder ob die zugehörigen Steuersätze "abgekoppelt" werden können.³⁾ Denkbar ist auch, daß die "neuen" Einheitswerte beim Grundvermögen zusammen mit den (Einheits-) Wertsteuermehrsätzen (bei gegebenenfalls anderen Freibeträgen und Hebesätzen) unterworfen werden. Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung könnte so tendenziell stärker Rechnung getragen werden, wobei die Steuerauskomensneutralität insgesamt mehr oder weniger verwirklicht werden könnte. Bestimmte Vermögensarten würden dementsprechend entlastet, insbesondere das Grundvermögen aber höher besteuert.⁴⁾

(4) Wirtschafts- und finanzielle Folgewirkungen

Zu bedenken sind über den kumulativen Einzelfall hinausgehende weiterreichende Folgewirkungen, die von einer kontinuierlichen Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte ausgelöst werden können.

Überproportional steigende Wertansätze beim Grundbesitz haben zur Folge, daß Grund und Boden auch überproportional stark besteuert werden.

1) H. Feilbach, D. Wintz: Bonn will auch die Mieter schröpfen, in: Bild am Sonntag vom 16.8.1981, S. 3, vereinfachen die zu erwartenden Steuerüberwälzungs- "Mietsteuer"-Plan; siehe auch Bund der Steuerzahler (Hrsg.): Neue Einheitswerte - Haubrichs fordert steuern neutrale Lösung, Presseinformation, Nr. 19/1.6.1981, S. 1ff.

2) Vgl. M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 61. - Die Mindestzeit für die Vorbereitung und Verabschiedung eines Gesetzes zur Neubewertung des Grundbesitzes, der erforderlichen Durchführungsanordnungen und der Verwaltungsrichtlinien von zwei Jahren ist in dieser Zeitangabe nicht enthalten.

3) o.V.: Neue Einheitswerte - Niedrigere Steuersätze und höhere Freibeträge, in: Handelsblatt Nr. 100/26.5.1981, S. 3; o.V.: "Keine Vereinfachung der Grundsteuer", in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 190/19.8.1981, S. 13; H. Mundorf: "Keine Steuererhöhung?", in: Handelsblatt Nr. 158/20.8.1981, S. 2.

4) Gegen die "Prämisse der Aufkommensneutralität" spricht sich K. Höll aus, in: Einheitswertbewertung - Quo vadis?, DStR, 22. Jg., H. 9/1984, S. 257f.

Übersicht 17: Änderung der Gesamtsteuerbelastungen als Folge neuer Einheitswerte bei Einfamilienhäusern

Steuerart	Steuerberechnung mit 36 000 DM Einheitswert	Steuerbelastung	Steuerberechnung mit 216 000 DM Einheitswert	Steuerbelastung
Grundsteuer	36 000 x 2,6 % x 250 %	+ 234,00 DM	75 000 DM x 2,6 % x 250 % + 141 000 DM x 3,5 %	+ 1 721,25 DM
Vermögensteuer	36 000 x 140 % ./. Hypothek = 10 000 ./. Freibetrag = 140 000	0 DM	Einheitswert 216 000 ./. Hypothek 10 000 ./. Freibetrag 140 000 0,5 % x 66 000	+ 330,00 DM
Einkommensteuer	Nutzungswert 50 400 x 1 % = 504 ./. Schuldzinsen 240 $\frac{0,3}{1 + 0,3} \cdot 0,09 \times 264$	+ 77,12 DM	Nutzungswert 216 000 x 1 % = 2 160 ./. Schuldzinsen 240 $\frac{0,3}{1 + 0,3} \cdot 0,09 \times 1 920$	+ 560,86 DM
Kirchensteuer	9 % der Einkommensteuer $\frac{0,09 \cdot 0,3}{1 + 0,3} \cdot 0,09 \times 264$	+ 6,94 DM	9 % der Einkommensteuer $\frac{0,09 \cdot 0,3}{1 + 0,3} \cdot 0,09 \times 1 920$	+ 50,48 DM
Gesamtbelastung		318,06 DM		2 662,59 DM
Unterschiedsbetrag		2 344,53 DM	Mehrbelastung	737,13 v.H.

Belastungswirkungen erlangen somit eine allgemeine boden- und wohnungswirtschaftliche Bedeutung. Und: Der Anteil der "einheitswertabhängigen" Steuern am Gesamtsteueraufkommen würde merklich steigen. Es wäre zu prüfen, ob derartige Strukturverschiebungen beim Faktor "Boden" und im Gesamtsteuersystem gesamtwirtschaftlich noch als zielgerecht anzusehen sind und erwünscht sein können.

Wird diesem Argument gefolgt, müßte aus übergeordneten gesamtwirtschaftlichen (insbesondere allokativen) Interessen und aus steuersystematischen Gründen die fortlaufende Neubewertung (Höherbewertung) der Einheitswerte von einer gleichzeitigen regelmäßigen Senkung der Steuersätze bei den betroffenen Steuern begleitet sein.

Das würde nicht nur bei dem bestehenden föderalen System mit seinen unterschiedlichen Ertragshöhen bei den einzelnen betroffenen Steuern ständig wiederkehrende und kontroverse Diskussionen um den Finanzausgleich zur Folge haben, sondern letztlich auch auf eine Abschaffung dieser Steuern hinauslaufen und damit die Einheitsbewertung funktionslos werden lassen. Es schließt sich dann die Frage an, welchen Sinn die Neu- und Höherbewertung noch haben kann, außer dem, zusätzlichen Verwaltungsaufwand bei den steuerpflichtigen und bei der Finanzverwaltung "zu produzieren".¹⁾

Aus alledem folgt konkret: Bei realistischer Einschätzung der Kräfte, welche auf die finanzpolitische Willensbildung einwirken, wird tatsächlich kaum mit einem wesentlich höheren Steueraufkommen aufgrund einer reformierten Einheitsbewertung, wohl aber mit Verschiebungen der jeweiligen Anteile einheitswertabhängiger Steuern an den Steuermaßnahmen zu rechnen sein. Ausgeweitet wurde diese Diskussion um ein Mehr an Steuergerichtigkeit, welche Befürchtungen hinsichtlich der Praktikabilität der zu konzipierenden steuerrechtlichen Regelungen immer wieder aufkommen läßt, zudem von Überlegungen die auf eine "Mobilisierung" von Baulücken hinauslaufen sollten.²⁾ Zu den vorgeschlagenen Maßnahmen³⁾ gehörten insbesondere

- 1) Zur Lösung dieser Dilemma-Situation siehe unten S. 106ff.
- 2) Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau (Hrsg.): Baulandpotential und städtischer Lücken-Wohnungsba, Schriftenreihe "Städtebauliche Forschung", des Bundesministers für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau Nr. 03.089, Bonn 1981.
- 3) Ebenda, S. 165ff.; S. 189f.

o die Wiedereinführung einer Baulandsteuer,
o die Einführung einer Bodenwertsteuer, genauer einer Bodenwertzuwachssteuer,
o die Diskussion um die Grunderwerbsteuer
und
o das Teilhauptfeststellungsgesetz 1983.

Für die -kurzfristig realisierbare - (Wieder-)Einführung einer Baulandsteuer, als einer modifizierten Grundsteuer C¹⁾ sollte demnach eine jährliche Belastung von 3-5 v.H. des Verkehrswertes baureifer Baulücken vorgesehen werden: "Eine Anpassung der Belastung an steigende Grundstückswerte ist erforderlich. Um Ausnahmen bestimmter Grundstücke oder Eigentümer sollte es nicht geben. Um soziale Härten zu vermeiden, sollte vielmehr bei nachgewiesener Bauwilligkeit die Steuer bis zu 5 Jahren zinslos gestundet und dann erlassen werden, wenn in dieser Zeit die Baulücke bebaut wird... Langfristig ist anstelle der Einführung einer Baulandsteuer, die Einführung einer Bodenwertsteuer oder einer besonderen Bodenwertzuwachssteuer zu überlegen."²⁾ -Die gleichen Überlegungen³⁾ standen Pate bei dem Teilhauptfeststellungsgesetz 1983⁴⁾: Wie es in der Begründung zu diesem Gesetzentwurf hieß, sollten "steuerliche Anreize zur Haltung von Grundstücken vermeiden und die Finanzkraft der Gemeinden verbessert werden."⁵⁾ Für diese besondere Grundstücksart sollten die gemeinen Werte - also die Verkehrswerte - nach den Wertverhältnissen zum 1.1.1983 als neue Einheitswerte herangezogen werden und ab dem 1. Januar 1983 bei allen einheitswertabhängigen Steuern zugrunde liegen. Die zu dieser Zeit gültigen Freibeträge, Steuermaßzahlen und Steuersätze wären gleichzeitig unverändert

- 1) Vgl. § 172 Bundesbaugesetz (BBAug) v. 23.6.1960 (BGBl. I, S. 341ff.). Zur am 23.6.1960 eingeführten und zum 1.1.1963 aufgehobenen (alten) Baulandsteuer siehe C.-A. Andrae: Die Grundsteuer, a.a.O., S. 593f.
- 2) Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau (Hrsg.): Baulandpotential...., a.a.O., S. 190. - Siehe ergänzend auch W. Liedschulze, G. Zink: Die Erfassung von Wertzuwächsen im Rahmen der Einkommens- und Ertragsbesteuerung, Opaden 1973; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 22, Bonn 1976; A. Oberhauser: Wertzuwachssteuer, in: HdW, Bd. 8, Stuttgart u.a., 1980, S. 666-678.
- 3) Zu den folgenden Ausführungen vgl. U. Pfeiffer: Zur laufenden Diskussion über eine neue Einheitsbewertung von Grundstücken, Arbeitspapier Nr. 1 des Schwerpunktes Finanzwissenschaft/Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Fachbereich IV der Universität Trier, Trier 1982, S. 6.
- 4) Siehe BTag-Drucksache 9/1648 vom 15.5.1982. Zur Geschichte dieses Gesetzentwurfs siehe ergänzend die BTag-Drucksachen 9/1400, 9/1488, 9/1500, 9/1507, 9/1508, 9/1622, 9/1624, 9/1647, 9/1648, 9/1679, 9/1674 sowie die Bundesrats-Plenarprotokolle der 511., 512. und 513. Sitzung.
- 5) BTag-Drucksache 9/1648, S. 1.
- 6) o.V.: Neubewertung von Grundvermögen wahrscheinlich im Notverfahren, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 71/25.3.1982, S. 13.

geblieben. Ein besonderes Anrechnungssystem sollte die Erstattung der Grundsteuern sicherstellen, die aufgrund dieses Gesetzes in den letzten drei Jahren vor Fertigstellung eines Gebäudes auf einem baureifen Grundstück entrichtet wurden. - Der Gesetzentwurf, der im Bundestag in dritter Lesung bereits angenommen war und vom Bundesrat abgelehnt wurde, lag im Vermittlungsausschub, als die Beratungen daran durch den Regierungswechsel im Herbst 1982 gestoppt wurden.¹⁾

Ohne im einzelnen auf diese Vorschläge weiter eingehen zu wollen, muß festgestellt werden, daß die hier geführte Diskussion um die Einheitsbewertung also von weiteren Zielsetzungen beeinflusst wird. Neue Konfliktpotentiale sind abzu sehen²⁾: Städte- und Wohnungsbaupolitiker wollen sich der Steuerpolitik bedienen, diffezielle Einzelfall- und Ausnahmeregeln würden nötig sein, verfahrens- und verfassungsrechtliche Prozeßlaewinen wären zu erwarten.

(5) Schlußfolgerung A IV

Eine vierte Schlußfolgerung hat zu lauten: Bei Reformüberlegungen sind wirtschafts- und finanzpolitische Zusammenhänge zu beachten. Keineswegs dürfen die längerfristigen Folgewirkungen der zu treffenden Entscheidungen unter-schätzt werden. Des weiteren sind die steuertechnischen Bereiche der hier diskutierten Reformmaßnahmen von tagespolitischen Erwägungen freizuhalten. Die Verfolgung übergeordneter gesamtwirtschaftlicher Ziele kann Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit zwar erfordern. Dieser Tatbestand und seine Folgeerscheinungen sind jedoch für den politischen Entscheidungsprozeß sichtbar zu machen. Dabei wäre auch darzulegen, daß dies in Abwägung der Rechtsgüter und Rechtsgrundlagen nach dem Grundgesetz als zulässig zu erachten ist.

¹⁾ Zu den anderenfalls eingetretenen Folgen des Teilhauptfeststellungsgesetzes 1983 und zur kritischen Beurteilung dieses Gesetzentwurfs vgl. U. Pfeiffer: Zur laufenden Diskussion..., a.a.O., S. 35ff.
²⁾ Siehe R. Uhlmann: Bauflächensteuer - Totgeborenes Kind, in: Handelsblatt, Nr. 197/13.10.1980, S. 2.

Teil B: Mehr System im Steuerrecht - Eine Alternative zur Einheitsbewertung

1. Vorbemerkungen

Wie zu den unterschiedlichen Wertansätzen festgestellt wurde, führt die gegenwärtig geltende Einheitsbewertung in Abhängigkeit von der jeweiligen Vermögensart, aber auch bei der gleichen Vermögensart und in Abhängigkeit von dem angewendeten Bewertungsverfahren zu teilweise durchschlagenden steuerlichen Belastungsunterschieden. Eine Lösung, welche eine größere Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung zu versprechen scheint, könnte es sein, eine Besteu- rung auf der Grundlage zeitnah ermittelter Werte vorzunehmen, welche nach einem einheitlichen Wertniveau, insbesondere auf der Grundlage des häufig ge- forderten Verkehrswertes festgelegt werden.¹⁾ Dabei müßte verbindlich sichergestellt sein, daß zukünftig Wertdiskrepanzen zwischen dem ermittelten Einheitswert und dem zeitnahen Verkehrswert nicht in dem Maße entstehen, wie das in der Vergangenheit - vor der Neubewertung zum 1. Januar 1964 einschließ- lich des späteren Zuschlags von 40 v.H. und vor der geplanten, aber wieder- aufgeschobenen Neubewertung für das Jahr 1982 - der Fall war. Das bedeutet: Es müßte gewährleistet sein, daß gesetzlich vorgesehene Bewertungsstichtage auch tatsächlich eingehalten werden. Die sich bei dieser Verfahrungsweise dann ergebende jeweilige Steuerbelastung würde durch die geltenden Steuermaßzahlen, Freibeträge und Hebesätze determiniert, welche deshalb sicherlich neu durch- dacht werden müßten. Mit der Realisierung einer derartigen Lösung wären bei- ansonsten unverändertem Steuerrecht erhebliche steuerliche Belastungszuwächse verbunden, die zwingend auf insgesamt gesamtwirtschaftliche und verteilungspolitische Konflikte entstehen lassen würden. Um diese Wirkungen zu vermeiden, müßten gleichlaufend mit der "Wertfortschreibung" der Einheitswerte folgegerecht in der einen oder anderen Form Steuerrechtsänderungen in einem politisch bestimm- ten Ausmaß bei den betroffenen Einzelsteuern durchgeführt werden, um die er- wünschsten, dann abgeschwächten Belastungswirkungen zu erzielen. Diese Maßnah- men könnten im Endergebnis - sofern beabsichtigt - sicherstellen, daß die Wertanpassung mehr oder weniger steuerverneutral erfolgt.

¹⁾ Siehe o.V.: Gaddum-Prinzip der kostendeckenden Miete aufgeben, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 260/7.11.1980, S. 14.

In diesem Sinne schreibt der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, nachdem er zuvor den Sachverhalt von Wertdiskrepanzen bei der Einheitsbewertung und der sich daraus ergebenden Belastungsunterschiede bei der Vermögenssteuer bestätigt: "Würden die Einheitswerte für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für das Grundvermögen aktualisiert, könnte der Vermögenssteuersatz gesenkt werden, ohne daß beim Staat Einnahmefälle entstünden. Dadurch würde für die Anleger, die ihr Vermögen in anderer Form, zumal als Betriebsvermögen halten, eine Benachteiligung beseitigt."¹⁾

Der Sinn einer regelmäßig vorgenommenen Neufeststellung der Einheitswerte wäre dann darin zu erkennen, daß die gewollte Ungleichebehandlung verschiedener Vermögensarten bei einer Einzelsteuer oder bei verschiedenen Vermögensbesitzern bei einer Vermögens- und Steuerart sichtbar gemacht würden.²⁾ Die dann finanz- und steuerpolitisch gewollten Belastungsunterschiede könnten leichter quantitativ erfaßt werden; sie müßten vermutlich im politischen Entscheidungsvorgang begründet werden. Unter Umständen wäre mit einem Abbau von Steuervergünstigungen an dieser oder jener Stelle zu rechnen, was im Sinne des allseitig geforderten "Subventionsabbaus" nur zu begrüßen wäre.

Auch wenn dieser Ansatz dem sonst vielfach vertretenen Grundsatz der Steuertransparenz³⁾ entspricht und gegebenenfalls auch ein mehr an Steuergerechtigkeit und eine Verminderung unerwünschter Verzerrungen hinsichtlich gesamtwirtschaftlicher und verteilungspolitischer Ziele bewirken kann - was vorteilhaft schon politisch als Steuerreform - zu "verkaufen" wäre, bleibt dennoch zu fragen, ob diese schon traditionelle Betrachtungsweise der Einheitsbewertung heute noch gültig sein kann und noch gültig sein darf.⁴⁾

- 1) Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahrgutachten 1982/83, BTag-Drucksache 9/2118, Ziff. 323 (S. 188).
- 2) Es bleibt allerdings dabei, daß nach wie vor steuerliche Belastungsunterschiede in die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen (versteckt) eingebaut sein können.
- 3) Siehe dazu F. Neumark: Grundsätze gerechter ökonomischer Steuerpolitik, a.a.O., S. 342ff.
- 4) Grundlegende Änderungsbestrebungen sind allerdings noch nicht zu erkennen, denn es "lassen Traditionalismus, Konzeptlosigkeit und föderativer Immobilismus den Gesetzgeber an diesem Verfahren festhalten". K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 367.

- o Welche "Werte" und warum sind zu ermitteln?
- o Wie ist das Verhältnis der ermittelten "Werte" zueinander zu ordnen?
- o Gibt es für verschiedene Zwecke nicht unter Umständen unterschiedliche Werte (auch für ein und denselben Vermögensgegenstand)?
- o Kann der anzusetzende Wert nicht auch "situationabhängig" (sachverhaltsbedingt) sein, also unterschiedlich bei gleicher Vermögens- und Steuerart, je nach der Zielsetzung des Steuerzugriffs?

2. Übergreifende Probleme der Besteuerungspraxis

Das Hauptproblem einer Besteuerung auf der Basis von Einheitswerten ist zugleich das Kardinalproblem der Besteuerung überhaupt: Wie ist eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei verschiedenen denkbaren Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit zu erreichen?¹⁾

Steuerliche Leistungsfähigkeit könnte sich beispielsweise beziehen auf²⁾

- o die Verwirklichung von Mittelvermögen (vor allem Einkommen),
- o die Verwirklichung von Bedürfnisbefriedigung (physischer und psychischer Art),
- o die Möglichkeit zum Mittelverwerb (durch Vermögen, Arbeit und Fähigkeiten),
- o die Möglichkeit zur Bedürfnisbefriedigung.

Die einzelnen Aspekte einer solchen Systematisierung steuerlicher Leistungs-fähigkeit sind hier nicht darzulegen.³⁾ Folgende Anmerkungen mögen für den hier vorgetragenen Zusammenhang genügen: Gegen die Besteuerung von Möglichkeitenführbar - Ausweichreaktionen hervorgerufen würde, sie tatsächlich nicht zu verfolgen ist. "Für die Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung, in der wir leben, ist jede Form der Potentialbesteuerung zurückzuweisen."⁴⁾

- 1) Vgl. D. Schneider: Steuerbilanzen, Wiesbaden 1978, insbes. S. 13ff.
- 2) Vgl. D. Schneider: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl., Wiesbaden 1982, S. 36-41, sowie ders.: Bezugsgrößen steuerlicher Leistungs-fähigkeit und Vermögensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Nr. 37/1979, S. 26ff.
- 3) Siehe dazu K. Schmidt: Grundprobleme der Besteuerung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 141ff. (mit weiteren Literaturangaben); ferner M. Leisner: Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Niveaulösung, in: Stuw, 60. Jg., H. 2/1983, S. 97-102; W. Wittmann: In der Sackgasse des Wohlfahrtsstaates, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 246/22.10.1983, S. 15.
- 4) D. Schneider: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, a.a.O., S. 39.

Unter Berücksichtigung der Erfassungsprobleme vollzogener Bedürfnisbefriedigung muß die Besteuerung wirklichen Mittelverbräugs Vorrang haben, was dem sicherlich sehr weitreichenden Ansatz D. Schneiders und dessen Vorstellungen vom Inhalt der Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit folgend - be-
deuten würde, daß "zugleich mit einer Einkommensbesteuerung eine selbstän-
dige Vermögensbesteuerung nicht zu begründen"¹⁾ wäre. Gleiches gilt auch,
wenn eine partielle Doppelerfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit (in Form
von Vermögensinkünften) unterbleiben soll. Wird dagegen eine "qualitative
Differenzierung (Differenzierung)"²⁾ befürwortet, gilt dieser Schluß nicht.

b) Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit
Zu prüfen ist außerdem auch die Art, wie die verschiedenen (möglichen) Maß-
größen steuerlicher Leistungsfähigkeit - das Einkommen, das Vermögen und
die persönlichen Konsumausgaben - mit ihren jeweils eigentümlichen Besteue-
rungsfragen³⁾ im geltenden Steuerrecht erfaßt werden sollen:

o Die Maßgröße "Vermögen" umschließt als theoretisches Konzept zwei voll-
kommen verschiedene Sachverhalte: Eine Betrachtungsweise erfaßt konsummög-
lichkeiten zeitpunktbezogen, nicht aber zeitraumbezogen; sie vernachlässigt
also Zukunftsspekte, wie die der Vorsorge und der zukünftigen Höhe des
Vermögens, die abhängig bleibt vom Einkommen und vom Konsum. Er wird mit
dieser Abgrenzung des "Vermögens" die "Möglichkeit zur (ökonomischen) Be-
dürfnisbefriedigung"⁴⁾ aufgegriffen; das heißt, es handelt sich damit um
die bereits kritisierte Besteuerung von "Potentialen", welche in Verkehrrs-
werten gemessen wird.
Von dieser Ansicht, welche den Vermögensbegriff an einer möglichen Veräuße-
rung des Vermögens ausrichtet, ist die Auffassung zu trennen, bei dem "Ver-
mögen" der kapitalisierte Wert zukünftiger Einnahmen ist.⁵⁾ In diesem Fall

- 1) D. Schneider: Bezugsgrößen..., a.a.O., S. 49.
- 2) Vgl. hierzu F. Neumark: Probleme und Methoden einer qualitativen Differen-
zierung (Differenzierung) der steuerlichen Einkommensbelastung, in: ders.:
Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961,
S. 391-408.
- 3) Vgl. D. Schneider: Steuerbilanzen, a.a.O., S. 23.
- 4) Ebenda, S. 22.
- 5) Vgl. K. Vogel: Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, a.a.O., S. 32.

Schließlich wäre zu fragen, ob eine einzige Maßgröße oder ein System von
Maßgrößen zur Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit heranzuziehen
ist, wenn eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung angestrebt wird.

c) Schlußfolgerung B I

Aus diesen naturgemäß äußerst knapp gehaltenen Überlegungen folgt mit einem
Blick auf das geltende Steuerrecht, daß
o erstens die gegenwärtige Besteuerung keineswegs auf eine gleichzeitige
und selbständige Erfassung von Einkommen und Vermögen (u.a. durch die Ein-
kommensteuer und die Vermögensteuer) verzichtet.
o zweitens die heutige Besteuerungspraxis auch Elemente der Besteuerung
von Potentialen aufhält. Selbst ertragloses Vermögen wird - je nach Art -
von der Vermögensteuer, der Grundsteuer und der Gewerbesteuer nicht
ausgenommen. Ferner: Die Durchschnittssatz-Gewinnbesteuerung in der Land-
wirtschaft besteuert einerseits gegebenenfalls auch die nicht genutzten
Möglichkeiten der Einkommenserzielung und begünstigt andererseits über-
durchschnittlich hohe Einkommen. Schließlich: Auch gespartes Einkommen (also
Konsumpotential) wird besteuert.

- 1) Vgl. K. Vogel: Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, a.a.O., S. 32.
Dazu und zu den begrifflichen Ungenauigkeiten um die Komponenten "Ertrag",
"Einnahmen" sowie weiterer Größen siehe U. Strunk: Einheitsbewertung von
Grundstücken - Theoretische Grundlagen, Analyse und kritische Würdigung an-
gewandter und alternativer Bewertungsverfahren, Gelsenkirchen 1982, S. 74ff.
- 2) Siehe ergänzend R. Pfeilkoven, H. Fischer: Ausgabensteuer (persönliche,
allgemeine), in: HdW, hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 9, Stuttgart 1982,
S. 697-706 (mit weiteren Literaturhinweisen); P. Zumstein: Die Ausgabensteuer -
Volkswirtschaftliche Begründung und praktische Durchführbarkeit, Diessen-
hofen 1977.

o dritten im deutschen Steuerrecht alle drei genannten Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit verwendet werden, daß aber genaue steuerrechtliche Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen, die ein System als wohl-durchdachte Ordnung und eine hinreichende Begründung für dieses System enthalten, nicht zu erkennen sind.¹⁾

d) Verkehrswert als einziger Maßstab?

Im Anschluß an die vorstehenden Darlegungen ist nun zu fragen, ob der bei der traditionellen Betrachtung immer wieder in den Vordergrund gestellte Verkehrswert tatsächlich der "richtige" Wert sein kann. K. Vogel ist in einem bemerkenswerten Aufsatz²⁾ der "Funktion und der Dogmatik des Wertbegriffs im heutigen Steuerrecht" nachgegangen und kommt wohl begründet zu dem Ergebnis:

"Das geltende Recht gibt dem Verkehrswert, d.h. dem Tauschwert keine Vorrang; es ist nicht richtig, daß alle anderen steuerrechtlichen Werte nur 'Erscheinungsformen' des Tauschwertes seien."³⁾ Seine weiteren Überlegungen machen deutlich, daß das Steuerrecht "zwei prinzipiale Wertbegriffe nebeneinander kennt, von denen keine dem anderen übergeordnet ist, die vielmehr einander zugeordnet sind, sich ergänzen."⁴⁾ Diese Aussage verdeutlicht zugleich, daß die Erfassung der "Leistungsfähigkeit" durchaus unterschiedlich, zumindest nicht so einseitig auf den Verkehrswert ausgerichtet sein darf, wie das bisher als Richtschnur für die Reform der Einheitsbewertung vorgegeben zu sein scheint. Wird dieser Überlegung gefolgt, ist von dem Ziel einer "automatischen" Anpassung der Einheitswerte an die Verkehrswerte Abstand zu nehmen mit der weiteren Folge, daß die jeweils anzuwendende Bewertungsmethode den zugrunde liegenden Sachverhalten angepaßt sein muß.⁵⁾

- 1) Vgl. D. Schneider: Steuerbilanzen, a.a.O., S. 34.
- 2) K. Vogel: Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, a.a.O., S. 28ff.
- 3) Ebenda, S. 33 (Hervorhebungen im Original).
- 4) Ebenda, S. 33 (Hervorhebungen im Original).
- 5) Für die Neubewertung des Grundbesitzes für die Zwecke der Vermögensbesteuerung führt dies zur Bewertung mit dem Ertragswert. Gleicher Ansicht ist P. Kirchoff: Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, in: DStR, 22. Jg., H. 19/1984, S. 575-583; A. Mark: Die Neubewertung des Grundbesitzes, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, a.a.O., S. 293-308. - Aus Praktikabilitätsgründen stehen dem Ertragswert ablehnend gegenüber U. Strunk: Einheitsbewertung von Grundstücken, a.a.O., insbes. S. 139 (und FN 4); W. Güte: Die substanzsteuerliche Bewertung der ungebauten und gebauten Grundstücke - Eine Darstellung und kritische Analyse des derzeitigen Rechtszustandes und der Reformüberlegungen, Diss. Saarbrücken 1981, S. 82-87. Für Zwecke der Erbschaftsteuer wird der Verkehrswert begründet von M. Balke: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer..., a.a.O.; ders.: Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht? - Theoretische und praktische Argumente, Berlin 1984; ders.: Zur Abkopplung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts von der Grundbesitz-Einheitsbewertung - Ein Blick über die Grenze, in: DB, 37. Jg., H. 44/1984, S. 2277.

Es wäre nicht verwunderlich, wenn die dabei anzustellenden Überlegungen zur Beurteilung führen, daß es für die einzelnen Vermögensarten in Abhängigkeit von dem Bewertungszweck und in Abhängigkeit von dem zu bewertenden Sachverhalt eben unterschiedliche Bewertungsmethoden geben muß und somit auch unterschiedliche Wertansätze unvermeidlich sind. Dieses Ergebnis legt schon die Natur der Sache nahe. Es rechtfertigt die Forderung nach einzelsteuer-gesetzlichen Bewertungsvorschriften.¹⁾ Die jeweilige Zweckorientierung der bislang bewertungsgesetzlich geregelten Erfassungsvorschriften könnte Ziel- und prinzipiengerecht einzelsteuerlich überarbeitet werden.

e) Schlußfolgerung B II

Damit ist festzustellen, daß
o erstens gesondert der Verkehrswert nicht die einzig richtige Maßgröße für die Bewertung steuerlicher Einheiten sein kann,
o zweitens allgemein der Grundgedanke der Einheitsbewertung, wonach ein Wert für mehrere Steuern gleichermaßen als Bemessungsgrundlage verwandt werden soll, im Zweifelsfall nicht mit der jeweils einer Steuer zugrunde liegenden Besteuerungs idee kompatibel ist.

f) Allgemeine Voraussetzungen für mehr Steuergerichtigkeit

Die in diesem Abschnitt vorgetragenen Überlegungen zur Besteuerung sind nun nicht spezifisch für die Einheitsbewertung, sie durchziehen vielmehr das gesamte Steuerrecht. Auch wenn sich die Diskussion hier auf die Ermittlung und Besteuerung von Einheitswerten konzentriert, sind aber stets allgemeine, übergreifende Prinzipien zu beachten, welche die steuersystematischen und steuerrechtlichen Zusammenhänge betreffen.

"Gerichtigkeit setzt voraus, Gleichheit ist nur herstellbar, wenn
o eine Regel vorhanden ist,
o die Regel sachgerecht ist,
o die Regel konsequent angewendet wird."²⁾

- 1) Siehe auch D. Dickertmann, U. Pfeiffer: Die Bewertung..., a.a.O., - Bedenken hiergegen äußert K. Hölzl: Einheitsbewertung - Quo Vadis?, a.a.O., insbes. S. 259; K. Hölzl vernachlässigt dabei allerdings die Abhängigkeit der zu messenden Wertart vom Bestenwertungsziel und die Erweiterung der Finanzverwaltung, die sich bei der Verwirklichung seiner Vorstellungen abzeichnet.
- 2) K. Tipke: Über Steuergerichtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, in: Stuw, Nr. 4, 1980, S. 295.

Selbst wenn die Abklärung in sich konsistenter Regeln noch nicht möglich ist - das Aufspüren von Widersprüchen und konträren Absichten bei den gegenwärtig geltenden Regeln ist Voraussetzung für grundlegende Reformen bei der Besteuerung. Dies soll mit dem folgenden angeregt werden.

3. Verzicht auf die Einheitsbewertung?¹⁾

a) Vorbemerkung

Die oben in der Schlußfolgerung B II getroffene Feststellung, daß unter Umständen der ermittelte Einheitswert nicht mit dem verfolgten Steuerziel der betreffenden Einzelsteuer vereinbar ist, verlangt eine Zusatzüberlegung. Hensel hat zur Bedeutung des steuerrechtlichen Wertbegriffs ausgeführt: "Jeder im Steuerrecht verwendete 'Wert' ist nur wegen seiner Funktion, die er im Steueratbestand zu erfüllen hat, bedeutsam. Von dem für das Einzelgesetz ausgewählten Wert hängt die Höhe des Steuersatzes in erster Linie ab... Diese Gesichtspunkte muß man bei der Auslegung der Bewertungsvorschriften beachten. Man wird fragen müssen: Welchem wirtschaftlichen Zweck dient die Steuer? Wer soll sie im Endergebnis tragen, und aus welchem Fundus soll sie nach Ansicht des Gesetzgebers bezahlt werden?"²⁾ Ergänzend dazu erläutert K. Vogel: Die Bewertung soll auf der Grundlage eines Gesamtplanes von der Wirklichkeit aussteuender (Lasten-)Gerechtigkeit (eines Gesamtplanes, der in der Praxis keineswegs immer ganz klar sein wird) jeweils einer gesetzgeberischen Teilzielvorgabe dienen. Dieser Teilplan ist in erster Linie aus dem positiven Gesetz zu entnehmen. Es wäre selbstverständlich methodisch falsch, eine Zielvorgabe von vornherein (Sperrung v.d. Verf.) an das Gesetz heranzutragen und dann das Gesetz danach zu beurteilen, als ob dies die Zielvorgabe des Gesetzes gewesen sei."³⁾

Wird diesen Überlegungen gefolgt, muß zumindest nach den Zielen und Aufgaben der "einheitswertabhängigen" Steuern und "einheitswertgebundenen" Steueratbeständen die nachfolgenden Überlegungen gehen weiter als die entsprechenden Ausführungen zur Abschaffung der Einheitswerte im traditionellen Reformkonzept, siehe S. 79ff.

- 2) A. Hensel: Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 82f.; zitiert nach K. Vogel: Verkehrrwert, Ertragswert und andere Werte, a.a.O., S. 32 (Hervorhebung im Original); ähnlich auch K.H. Hansmeyer: Grundsteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdW), a.a.O., S. 732f.
- 3) K. Vogel: Verkehrrwert, Ertragswert und andere Werte, a.a.O., S. 32 (Hervorhebung im Original); ähnlich auch K.H. Hansmeyer: Grundsteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdW), a.a.O., S. 732f.

bestände gefragt werden, denen die Einheitsbewertung vorgeschaltet ist und dienen soll.

b) Besteuerungsziele der "einheitswertabhängigen" Steuern und der "einheitswertgebundenen" Steueratbestände

Geht es um die Klärung der Besteuerungsziele, welche bei den hier betroffenen Einzelsteuern beabsichtigt waren und sind und ist zu untersuchen, inwieweit diese Besteuerungszwecke bei der gegebenen Bewertungstechnik und ihrer praktischen Durchführung auch tatsächlich erreicht worden sind, so wären sowohl steuergeschichtliche Entwicklungen, als auch die nicht stets gleichbleibenden steuersystematischen Zusammenhänge zu erforschen. Über die darzustellenden einheitlichen Meinungsbilder.

Auch die tatsächlich entstandenen Belastungswirkungen müßten mit entsprechenden den empirischen Erhebungen nachgewiesen und belegt werden. Derartige Aufgaben gehen über den Rahmen und die Möglichkeiten der vorliegenden Arbeit hinaus. Deswegen müssen die folgenden Hinweise zu dieser Fragestellung hier ausreichen: o Bei der Vermögenssteuer sollen der ursprünglichen Absicht entsprechend die Vermögenserträge belastet werden. Die Steuer selbst soll nicht aus der Substanz oder aus anderen Quellen gezahlt werden.¹⁾ Da dies nicht gewährleistet ist, und da auch die Regeln, nach denen steuerbares Vermögen abzugrenzen ist, noch nicht geschrieben sind (etwa: sollen "potentielle" zur Bedürfnisbefriedigung oder zum Mittelwerb besteuert werden?), ist dieser Mangel naturgemäß auch für die Rollenzuweisung an das Bewertungsgesetz von Bedeutung. Die verschiedenen Begründungsversuche der Vermögenssteuer - Ergänzung der Einkommensteuer, vorausgezählte Erbschaftsteuer, Ergänzung der Umsatzsteuer zeigen hinsichtlich der Schwierigkeiten der rationalen Begründung der Vermögenssteuer.²⁾ Heilende Eingriffe durch das Bewertungsgesetz in seiner gegenwärtigen Form sind hier wohl nicht zu erwarten.

o Die Gewerbesteuer belastet - ihrem sog. Objektcharakter entsprechend - den stehenden Gewerbebetrieb (§§ 2, 35a GewStG), und zwar die Bemessungsgrößen

- 1) Siehe dazu auch D. Dziadkowsky: Zur Vermögenssteuerentlastung des Betriebsvermögens - 90 Jahre Preussische Ergänzungsteuer, in: BB 38. Jg., H. 35/36 1983, S. 2193-2196.
- 2) K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 387.

"Gewerbeertrag" und "Gewerbekapital". Die Folgen: Besteuert wird ein "objektiviertes" Gemisch von Ist- und Solierrträgen, dem subjektiv ausgestaltete Durchrechnungen allerdings auch nicht unbekannt sind. Auch hier ergibt sich die dringende Notwendigkeit einer in sich schlüssigen Rechtfertigung dieser Steuer, die - wenn es sie gibt - den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (für die Ermittlung des auf dem Einheitswert aufbauenden Gewerkekapitals) zugrunde liegen muß. K. Tipke fragt jedenfalls: "Warum stellt sich der Gesetzgeber einen Betrieb vor, den es in Wirklichkeit nicht gibt und geben sollte (einen Betrieb, der nur mit eigenen Wirtschaftsgütern, ohne Fremdkapital arbeitet). Was ist das für eine Objektivierung, die an der Wirklichkeit des individuellen Betriebs vorbeischiebt? Das Schlagwort "Objektivsteuercharakter" vermag die Sachgerechtigkeit der Objektsteuerregel nicht zu erklären. Warum ist der auf Fiktionen aufbauende Objektsteuercharakter sachgerecht? Die Gerichte haben solche Fragen bisher nicht gestellt, sondern das Gesetz nur positivistisch angewendet."¹⁾

o Die Grundsteuer ist - ähnlich wie bei der Vermögenssteuer - gedacht zu Belastung der Grundstückserträge. Durch ihre Anknüpfung an den Einheitswert wird sie jedoch zu einer Solierrtragsteuer, die zusammen mit Einkommensteuer und Vermögenssteuer die Erträge aus Grundbesitz belastet. Die Grundsteuer kann, "je nach konkreter Ausgestaltung sowohl als Besteuerung des Vermögens, der Einkommensentstehung oder auch der Einkommensverwendung aufgefaßt werden."²⁾ Auch hier hat sich die tatsächliche Ausgestaltung der Grundsteuer vom ursprünglichen Zweck wegentwickelt. Eine Rückbesinnung darauf ist jedoch Voraussetzung für die Beantwortung der Frage, ob und wie das Bewertungsgesetz hier anzuwenden ist.

o Zur Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird auf die erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit des Erben bzw. Beschenkten verwiesen. Das wirkt neben der Frage nach der Maßgröße derart erhöhter steuerlicher Leistungsfähigkeit auch die Frage auf, wie der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verwirklichen ist. Denn: Der Wert einer Erbschaft (man denke an Grundbesitz) hängt beispielsweise von der Verwendung (als Bauland oder als Acker?) des Erbes oder der Schenkung ab. Grundsätzlich zu klären und

1) K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 395.
 2) K.H. Hansmeyer: Die Grundsteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdW), a.a.O., S. 736.

zu regeln ist, ob nur objektive oder nur subjektive Maßstäbe oder auch beide bei der Bewertung berücksichtigt werden sollen und wie diese zu messen und zu kontrollieren sind.

o Die Grunderwerbsteuer als spezielle Verkehrssteuer knüpft an den Rechtsverkehr an - und zwar der Absicht nach an das gezahlte Entgelt oder, wenn der Wert der Gegenleistung nicht feststeht, an den "Wert des Grundstücks" (den erhöhten Einheitswert). Damit wird - zugegebenerweise nur in Ausnahmefällen - eine fiktive Einkommensverwendung besteuert. Aber: Hat das Bewertungsgesetz die Aufgabe, Fiktionen über die Einkommensverwendung auszufüllen? K. Tipke faßt zusammen: "Diese Vorschrift ist systemfremd. Wenn für ein Grundstück nichts aufgewendet worden ist, kann auch keine Einkommensverwendungssteuer erhoben werden. Die Erhebung verstößt gegen den Gleichheitssatz. Der Gleichheitssatz verlangt eine konsequente, durchgängige Anwendung des Grundprinzips. Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich."¹⁾

o Auch bei den Schätz-Landwirten ist Anknüpfungspunkt der Einkommensbestimmung eigentlich das Einkommen. Ob aber die mit der Gewinnermittlung nach § 13a EStG gewollte und bewußte Subventionierung eines Teils der Landwirte mit dem Bewertungsgesetz erfolgen sollte, ist sowohl eine Prinzipien- als auch eine Zweckmäßigkeitfrage, welche insbesondere die Einheitsbewertung unmittelbar betrifft.²⁾

Bei der Besteuerung der eigengenutzten Wohnung wird an die unterstellte höhere Leistungsfähigkeit (als Folge ersparter Miete) angeknüpft. Aber: In den Fällen, in denen eine (ortsübliche) Vergleichsmiete ermittelt wird (also bei den selbstgenutzten Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen), wird zum einen an den (erhöhten) Ertragswert, zum anderen an den (erhöhten) Sachwert angeknüpft. Mit anderen Worten: Die zu ermittelnde steuerliche Leistungsfähigkeit wird aus Werten abgeleitet, die ganz unterschiedliche Bedeutung haben. Die steuerliche "Leistungsfähigkeit" ist hier offensichtlich nicht verfahrensabhängig und nicht mehr sachverhaltsbedingt. Nicht zuletzt war dieser Tatbestand auch mitbestimmend dafür, daß auf die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung zukünftig verzichtet werden wird.³⁾⁴⁾

1) K. Tipke: Steuerrecht, a.a.O., S. 455.
 2) Das Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 24, S. 90f., hatte die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft gem. § 13a EStG für entbehrlich gehalten.
 3) Siehe dazu oben S. 81f.
 4) Auf die Besteuerung des Nutzungswertes des Wohngebäudes in Land- und Forstwirtschaftlichen Betrieben für Zwecke der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13a Abs. III Nr. 3 und Abs. VII wird - soweit dieser ersichtlich ist - jedoch nicht verzichtet. Die sich daraus ergebenden steuerlichen Belastungsunterschiede bleiben einer gesonderten Prüfung vorbehalten.

Aus der vorstehenden kurzen Darstellung ist abzuleiten, daß
erstens die "einheitswertabhängigen" Steuern häufig nicht nur ihren eigent-
lichen Steuergegenstand, sondern teilweise mehr, teilweise aber auch weni-
ger besteuern.

o zweitens unabhängig von der Frage nach der Qualität der Zielerfüllung der
"einheitswertabhängigen" Steuern nach der Berechtigung der Aufgabenstellung
der Einheitswertbewertung zu fragen ist. Eine Antwort darauf muß steuersyste-
matische Zusammenhänge berücksichtigen.

o drittens die betroffenen Steuern verschiedene Zwecke haben. Das führt insbe-
sondere zu der Frage, ob es tatsächlich sinnvoll ist, für verschiedene Steuer-
zwecke gleichermaßen geltende Einheitswerte zu bilden, die dann nach einzel-
steuerlichen Gesichtspunkten "weiterverrechnet" - mit anderen Worten: wie-
der umgedeutet - werden.

d) Noch einmal: Zur Rechtfertigung des Bewertungsgesetzes

Seiner Bestimmung nach hat das Bewertungsgesetz verschiedenen Steuergesetzen
zu dienen, die ihrer Zielsetzung nach aber verschiedene Zwecke zu erfüllen
haben. Nur wenn Klarheit über die zu verfolgenden Zwecke besteht, läßt sich
das Bewertungsgesetz an den ihm gestellten Aufgaben messen. Da von einem sol-
chen in sich konsistenten Steuer(arten)system (vorläufig?) nur geträumt werden
kann, kann und braucht die Güte der Aufgabenerfüllung des Bewertungsgesetzes
nicht mehr weiter erörtert (zu) werden:

o Zu wiederholen sind zunächst die schon angeklungenen Forderungen danach,
daß die Verwendung der möglichen Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit
(Vermögen, Einkommen, Konsumausgaben) klar definiert und abgegrenzt werden.
Zu beantworten ist dabei auch die grundlegende Frage, ob an tatsächliche
oder fiktive Größen (Einkommen, Einkommensverwendung, Vermögen) angeknüpft
werden darf.
Zwangsäußerung ist damit die Abgrenzung der "Natur" der verwendeten Werte
und deren Zusammenhänge bzw. Unterschiede¹⁾ verbunden.

1) Hierzu ist insbesondere noch einmal auf den Aufsatz von K. Vogel, in:
"Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte", a.a.O., zu verweisen.

Bei allen zu klärenden Details sind die ökonomischen Verwendungs- und Sach-
verhältniszusammenhänge des Steuergegenstandes aufzuspüren und folgerichtig
in den Gesamtzusammenhang des Wirtschaftslebens und des Steuersystems ein-
zubringen.

o Tatsächlich und in erster Linie ist zu fragen, ob ein Bewertungsgesetz nötig
ist, um einzelsteuerliche Bemessungsgrundlagen ganz verschiedener Natur
zu ermitteln, oder ob nicht neu überdachte Einzelsteuergesetze die ent-
sprechenden Vorschriften zweckentsprechender selbst regeln könnten. Bei
gleichen Bewertungsabsichten könnten und müßten durchaus synonyme Formulier-
ungen in den jeweiligen Gesetzen stehen. Überladene Steuergesetze, die ei-
ner Steuervereinfachung entgegenwirken, sind um so weniger zu befürchten, als
mit einer konsequenten steuerlichen Zweckorientierung der Einzelgesetze eine
Strafung der Gesetze und aller zugehörigen ergänzenden Bestimmungen selbst
einhergehen könnte.

e) Schlußfolgerung B IV

Wird diesen Überlegungen gefolgt, so sollte die Idee einer Einheitsbewertung
ganz aufgegeben werden, wenn und weil sie mit den Zielen, die mit den be-
troffenen Einzelsteuern verfolgt werden (sollen), nicht vereinbar ist.
Aufgabe des Steuergesetzgebers wäre es dann,

o über die Ziele der Einzelsteuern bzw. über bestimmte Teilziele der Steuern
und

o darauf aufbauend über entsprechende, eventuell neu zu entwickelnde Bewer-
tungsmethoden zu entscheiden, welche den Zielvorstellungen möglichst nahe-
kommen.

Damit wird klar, daß es sich bei den Fragen nach den Möglichkeiten einer Reform
der Einheitsbewertung und ihren Auswirkungen nicht nur um ein isoliertes oder
isolierbares steuerliches Einzelproblem handelt: In eine derartige Aufgaben-
stellung für den Politiker müßten steuersystematische Fragen der betroffenen
Steuern, aber auch deren Verhältnis zu den anderen Steuern, die vordergründig
nicht unmittelbar betroffen zu sein scheinen, eingebunden werden. Die Lösung
könnte folglich nur durch ein grundlegendes Überdenken des ganzen (historischen)

Steuersystems gefunden werden. Damit wäre die Frage der Neufestsetzung der Einheitswerte eingebettet in die Problematik einer Steuerreform schlechthin. Eine zunächst sehr wenig zufriedensstellende Aussicht. Ein solcher Vorschlag kann vom Steuergesetzgeber schnell in dem Sinne mißdeutet werden, daß bei Steuerreformen "nichts herauskommt" und deswegen ein solches Unternehmen gar nicht erst angangen werden sollte. Denn: In den vergangenen Jahren sind verschiedene diesbezügliche (Teil-)Lösungen von wissenschaftlicher sowie von politischer Seite vorgebracht und in Angriff genommen worden. Die Ergebnisse waren - was wegen der Komplexität der Aufgabenstellung und wegen der interessengebundenen Meinungsverschiedenheit im politischen Prozeß nicht verwundern kann - kaum nennenswert. Die Erwartung von M. Troil, einem intimen Kenner der Materie, "daß wir in diesem Jahrhundert keine neuen Einheitswerte mehr sehen werden",¹⁾ ist allerdings geeignet, daß Vertrauen in die Leistungsfähigkeit unserer Steuerpolitiker zusätzlich zu erschüttern. Offensichtlich ist es so, daß die Einheitswertbewertung ein altes "Liebgeordneter alter Zopf"²⁾ geworden ist. Und M. Troil versucht zu retten, was noch zu retten ist, wenn er seine diesbezüglichen Überlegungen um die Feststellung ergänzt: "Dieser 'Zopf' braucht... nicht sofort ganz abgeschritten zu werden, ein mehr oder weniger kräftiger Beischnitt könnte für den Rest des Jahrhunderts zunächst einmal ausreichen."³⁾

Dies alles kann aber für den Steuerpolitiker keine Entschuldigung dafür sein, alles so zu belassen, wie es sich im Laufe der Zeit höchst unerfreulich entwickelt hat. Eine aus der Tagespolitik herausgelöste Steuerreform bleibt nicht nur allgemein eine permanente Aufgabe für die Theorie und die Praxis. Sie ist angesichts der nach wie vor gegebenen Schwierigkeiten bei der Haushaltsfinanzierung und Haushaltskonsolidierung im Hinblick auf die fiskalische (Netto-)Ergiebigkeit,

o angesichts der gesamtwirtschaftlichen, verteilungspolitischen und ordnungs-

politischen Bedeutung des Steuersystems,

o mit Blick auf den Grundsatz der Einfachheit der Besteuerung einerseits und den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung andererseits

1) M. Troil: Neue Einheitswerte..., a.a.O., S. 61.
2) Ebenda.
3) Ebenda.

dringender erforderlich als jemals zuvor. Dabei kommt es gerade auch hinsichtlich der steuerpolitischen Fragen zur Einheitswertbewertung und zu den Einheitswerten des Grundbesitzes darauf an, die vorzusehenden Reformmaßnahmen an "Fernzielen" der Steuerpolitik auszurichten. Dies ist insbesondere deswegen erforderlichlich, weil

o erstens einmal getroffene Regelungen zur Einheitswertbewertung und zum Einheitswert wegen ihrer steuersystematischen Komplexität und ihrer übergreifenden steuerpolitischen Bedeutung "Bestand" haben - das zeigt das gegenwärtige Bemühen, eine als notwendig erkannte Reform möglichst auf die lange Bank zu schieben;

o zweitens Entscheidungen der Steuerbürger gerade für die von diesen Regelungen betroffenen wirtschaftlichen Vorgänge häufig längere Zeiträume umschließen und insofern auf steuerlicher Beständigkeit beruhen bzw. steuerpolitische Kontinuität voraussetzen.

7. Kapitel: Zusammenfassung

1. Das Einheitswertverfahren und die Einheitswerte als das Ergebnis dieses Verfahrens sind eingereicht worden, um damit einen Beitrag

o zu einer gleichmäßigen Besteuerung und

o zu einer Kostensenkung bei der Besteuerung

zu leisten. Auf den ersten Blick ist dieses Verfahren grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch darf nicht übersehen werden, daß damit wegen unvermeidbarer unterschiedlicher Wertansätze bereits der Keim für Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit gelegt ist.

2. Die Einheitswerte werden angewandt bei den folgenden "einheitswertabhängigen" Steuern, nämlich bei der Vermögenssteuer, der Grundsteuer, der Gewerbesteuer und der Erbschaft-/Schenkungssteuer sowie bei den folgenden "einheitswertgebundenen" Steueratbeständen, nämlich bei der Einkommensteuer (Besteuerten 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 Steueratbeständen.

e) Würde eine Ermittlung der Einheitswerte in der gesetzlich vorgeschriebenen Weise vorgenommen, so wären bei nur vordergründiger Betrachtung steuerliche Mehreinnahmen in größerem Umfang für die Gebietskörperschaften zu erwarten. Bei einer weitergehenden Betrachtung der Wirkungszusammenhänge stellt sich aber sehr schnell heraus, daß das wirtschaftliche Gesamtergebnis einer solchen Verfahrungsweise mit größeren Vorbehalten zu bewerten ist.

5. Reformmaßnahmen in traditioneller Ausprägung könnten durchgeführt werden

a) mit dem sogenannten Beseitigungsansatz, bei der die "einheitswertgebundenen" Steueratbestände, oder aber die Einheitswerte selbst abgeschafft werden. Diese Lösung führt zu keinem zielgerechten Ergebnis.

b) mit dem sogenannten Behelfsansatz, indem pauschale Zuschläge festgesetzt oder differenzierte Steuersätze festgelegt werden. Auch diese Lösungs-möglichkeiten werden als nicht zweckentsprechend abgelehnt.

c) mit dem sogenannten 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 anders angewandt werden.

Geschieht letzteres, so wird

o zum einen vorgeschlagen, die Bewertungsvorschriften im Sinne der Steuervereinfachung von ihren zahlreichen Einzelregelungen zu befreien, um das Bewertungsverfahren zu beschleunigen und kostengünstiger zu gestalten. Die bisher zur Vermeidung von ungleichen Belastungen angestrebte technische Perfektion im Detail hat umgekehrt gerade dazu beigetragen, daß die notwendigen Neubewertungen nicht in Angriff und so die Belastungsunterschiede in großem Maße in Kauf genommen wurden.

o zum zweiten bedacht, daß die Neu- und Höherbewertungen kurzfristig bestimmte Konfliktpotentiale schaffen und langfristig allokativ und steuersystematische Veränderungen bewirken können. Trotz derartiger Einwände wird es im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und einer verbesserten budgetpolitischen Effizienz zunächst für zweckmäßig gehalten, die durch die Einheitswerte bewirkte Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und die durch sie bewirkten (nicht als solche kenntlich gemachten)

4. Festgestellt wurde:

a) Die Einheitsbewertung erbringt beträchtliche Wertdiskrepanzen zwischen verschiedenen Vermögensarten und auch innerhalb gleicher Vermögensarten mit entsprechenden Belastungsunterschieden bei den zu berücksichtigenden Einzelsteuern. Sie wirken wie Steuervergünstigungen bzw. Benachteiligungen, auch wenn sie steuerpolitisch nicht als solche gedacht sind.

b) Diese Belastungsunterschiede verstoßen schwerwiegend 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 Wert erhöhungen sind steuerlich nicht angemessen berücksichtigt.

c) Diese Belastungsunterschiede haben in dem weiten Politik-Bereich der Versorgung mit Grund und Boden allokative Verzerrungen zur Folge, die von gesamtwirtschaftlicher Bedeutung sind.

d) Die gesetzlich vorgesehene häufigere Einheitsbewertung, mit welcher implizit eine Anhebung der Einheitswerte auf den Grundbesitz verbunden wäre, wird nicht vorgenommen

o aus finanzpolitischen (und/oder politischen) Gründen, weil höhere Einheitswerte höhere Steuerbelastungen zur Folge hätten, bei denen die gesamtwirtschaftlichen und verteilungspolitischen Wirkungen nicht erwünscht und/oder auch nicht überschaubar sind.
o aus Kostengründen, weil das Verfahren wegen seiner zahlreichen und offenbar unvermeidlichen Einzelregelungen einen hohen Verwaltungsaufwand auf Seiten der Finanzverwaltung wie auch auf Seiten der Steuerpflichtigen erfordert.

Jedoch sollten diese Hinderungsgründe (zunächst) nicht höher eingeschätzt werden als der berechnete Anspruch auf eine gleichmäßige Besteuerung.

Andreae, C.-A.: Grundsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumark unter Mitwirkung von N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 575ff.

v. Arnim, H.-H.: Zweitwohnungssteuer und Grundgesetz, hrsg. v. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Mainz 1981

Balke, M.: Die Erbschaft- und Schenkungssteuer als nichtklassische, vom Einheitswert des Grundbesitzes abhängige Steuer - Ein Beitrag zur Abkoppelung der Erbschaftssteuer von der Grundbesitz-Einheitsbewertung, in: Steuer und Wirtschaft, 61. Jg., H. 4/1984, S. 351ff.

Balke, M.: Zur Abkoppelung des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts von der Grundbesitz-Einheitsbewertung - Ein Blick über die Grenze, in: Der Betrieb, 37. Jg., H. 44/1984, S. 2277.

Balke, M.: Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz im Erbschaftsteuer- und Schenkungsrecht? - Theoretische und praktische Argumente, Berlin 1984

Barth, K.: Gerechte Besteuerung der Landwirte, insbesondere im Vergleich zu den Arbeitnehmern, freien Berufen und Gewerbetreibenden, in: Betriebs-Berater, 34. Jg., 1979, S. 1546ff.

Becker, E.: Grundgesetz-Erosion, in: Handelsblatt, Nr. 180/18.9.1980, S. 2.

Bund der Steuerzahler (Hrsg.): Neue Einheitswerte - Haubrichs fordert steuerneutrale Lösung, Presseinformation Nr. 19/1.6.1981, S. 1ff.

Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau (Hrsg.): Baulandpotential und städtischer Lücken-Wohnungsba, Schriftenreihe "Städtebau und Städtebau, H. 03.089, Bonn 1981.

Bundesminister für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau (Hrsg.): Baulandbericht, Schriftenreihe "Städtebauliche Forschung" des Bundesministers für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau, H. 03.100, Bonn 1983.

Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1975, Bonn 1974; Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Finanzbericht 1981; 1982; 1983; 1984; 1985; Bonn 1984.

Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Bonn 1978.

Bundesminister der Finanzen (Hrsg.): Finanznachrichten, Nr. 29/20.8.1981.

Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (Hrsg.): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971.

Conrads, M.: Das neue Konzept in Details - Teil 1, in: Handelsblatt, Nr. 81/26./27.4.1985, S. 39; Zweifamilienhäuser vorziehen - Teil 2: ebenda, Nr. 85/3./4.5.1985, S. 33.

LITERATURVERZEICHNIS

Steuervergünstigungen im Sinne einer erhöhten Steuertransparenz sichtbar zu machen und einer finanz- (und steuer-)politischen Lenkung zu unterwerfen. Bei den dabei zu treffenden politischen Entscheidungen sind insbesondere die längerfristigen Folgen ständig steigender Einheitswerte zu berücksichtigen. Aufgrund derartiger "Rücksichtnahmen" ist die Erzielung von Steuermehreinnahmen in nennenswerten Größenordnungen wohl kaum zu erwarten. Mit der Reform der Einheitsbewertung werden keine großen Finanzierungsreserven der öffentlichen Haushalte erschlossen werden können.

6. Demgegenüber gelten für weitergehende Reformen mit einer die steuersystematischen Zusammenhänge aufgreifenden Ausprägung folgende Überlegungen:

a) Die Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit ist nicht nur in den einzelnen Steuergesetzen von Relevanz, sondern ist auch im "vorgeschalteten" Bewertungsgesetz mit seinen Bestimmungen zur Ermittlung der Einheitswerte von Bedeutung.

Es zeigt sich, daß eine Annäherung der Einheitswerte an die Verkehrswerte nicht immer die einzige und einzig richtige bewertungsrechtliche Handlungsanweisung abgeben kann.

o ein "einzigiger" Wert allein nicht für verschiedene Steuern mit unterschiedlichen Steuerzielen vereinbar und einsetzbar ist.

b) Deswegen geht es um die Rückbesinnung auf die ursprünglichen (Teil-)Ziele und/oder um die Kennzeichnung der aktuellen (Teil-)Ziele der betroffenen Einzelsteuern. Eine Verwirklichung dieser (Teil-)Ziele erfordert es,

o von der Idee der Einheitsbewertung schlechthin Abschied zu nehmen und dementsprechend zielbezogene Bewertungsregelungen in den einzelnen Steuergesetzen zu verankern - das jedoch unter Wahrung und Nutzung aller erkennbaren steuerrechtlichen Vereinfachungsmöglichkeiten.

o zu erkennen, daß eine umfassende, die Frage der Einheitsbewertung aufgreifende Steuerreform, welche diesen Namen auch wirklich verdient, weil sie von der Tagespolitik gelöst ist, von den finanz- und steuerpolitischen Entscheidungsträgern dringender in Angriff zu nehmen ist, als jemals zuvor.

Grube, G.: Der einkommensteuerrechtliche Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, in: Steuer und Wirtschaft, 4. Jg., 1974, S. 211ff.

Gutle, W.: Die substanzsteuerliche Bewertung der unbedauten und bedauten Grundstücke - Eine Darstellung und kritische Analyse des derzeitigen Rechtszustandes und der Reformüberlegungen, Diss. Saarbrücken 1981.

Häfele, H.: Das künftig steuerfreie Eigenheim ist ein Schritt zu weniger Staat, in: Handelsblatt, Nr. 147/7.8.1984, S. 3.

Hamer, E.: Besteuerungsfehler als Ursache sozialer Verhaltensweisen, in: Der Steuerberater, 32. Jg., 1981, S. 31ff.

Hansmeyer, K.-H.: Gewerbesteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdW), hrsg. von W. Albers u.a., Stuttgart 1981, S. 617ff.

Hansmeyer, K.-H.: Grundsteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdW), Bd. 3, hrsg. von W. Albers u.a., Stuttgart 1981, S. 726ff.

Hensel, A.: Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, zitiert nach K. Vogel: Verkehrsrecht, Ertragswert und andere Werte, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, 67. Jg., 1979, S. 28ff.

Hessler, H.D.: Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, Tübingen/Düsseldorf 1976, S. 94f.

Heurung, R.: Zum Einfluß marginaler Steuersatzänderungen auf Investitionsentscheidungen - Eine Untersuchung am Beispiel des Steuerentlastungsgesetzes 1984, in: Der Betrieb, 38. Jg., H. 13/1985, S. 66ff.

Höll, K.: Einheitsbewertung - Quo Vadis?, in: Deutsches Steuerrecht, 22. Jg., H. 9/1984, S. 257ff.

Hoffmeister: Gedanken zur Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes auf den 1. Januar 1964, in: Finanz-Rundschau, 25. Jg., 1970, S. 493ff.

v. Hooven, E.: Die Besteuerung des Eigenheims darf zu keinem Rückschritt führen, in: Handelsblatt, Nr. 122/3.7.1984, S. 16.

Hossenfelder, N.C.: Amtliche Texte zur Wertermittlung von Grundstücken, 2. Aufl., in: Bundesanzeiger, 36. Jg./17.11.1984, Beilage 57/84.

Institut "Finanzen und Steuern": Die Gewerbesteuer senkung 1980 nur zum Teil vollzogen, Brief Nr. 189, Bonn 1980.

Institut "Finanzen und Steuern": Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung für Zwecke der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, Brief Nr. 197, Bonn 1980.

Institut "Finanzen und Steuern": Zur Begrenzung des Realsteuer-Hebesatzrechts der Gemeinden, Brief Nr. 206, Bonn 1981.

Institut "Finanzen und Steuern": Modell für die Abösung der Gewerbesteuer durch einen Gemeindefanteil an der Umsatzsteuer, Brief Nr. 211, Bonn 1982.

Bedner, M.: Zur Belastungswirkung ertragsunabhängiger Steuern, in: Steuer und Wirtschaft, 57. Jg., 1980, S. 158ff.

Deutscher Industrie- und Handelsstag (Hrsg.): Gewerbesteuer auf neuen Kurs - Mängel beseitigen, Vorteile erhalten, Schriftenreihe des DIHT, H. 201, Bonn 1982.

Deutscher Industrie- und Handelsstag (Hrsg.): Kommunale Wertschöpfungssteuer - Der falsche Weg, 2. Aufl., Bonn/Köln 1984.

Dickertmann, D.: Ansätze zur Reform der "einheitswertabhängigen" Steuern, Sonderveröffentlichung Nr. 1 des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln, 2. Aufl., Köln 1980.

Dickertmann, D. u. Pfeiffer, U.: Die Bewertung sollte in den einzelnen Steuergesetzen geregelt werden, in: Handelsblatt Nr. 251/30./31.12.1983, S. 52.

Dziadkowsky, D.: Zur Vermögenssteuerentlastung des Betriebsvermögens - 90 Jahre Preußische Ergänzungsteuer, in: Betriebs-Berater, 38. Jg., H. 35/36/1983, S. 2193ff.

Euler, W.; Rzepka, P.: Die Nichtberücksichtigung wirtschaftlicher Lasten bei der Vermögenssteuer, in: Betriebs-Berater, 34. Jg., 1979, S. 877ff.

Fecher, H.: Persönliche allgemeine Vermögenssteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumark unter Mitwirkung v. N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 453ff.

Fecht, R.: Zur Einkommenbesteuerung der Selbstnutzung von Wohnungseigentum, in: Finanzarchiv, N.F. 41/1983, S. 476ff.

Feilbach, H.; Wintz, D.: Bonn will auch die Mieter schröpfen, in: Bild am Sonntag v. 16.8.1981, S. 3.

Flohr, E.: Steuerbilanz und Vermögensaufstellung der Einheitsbewertung, Köln 1977.

Flume, W.: Zur Reform der Vermögenssteuer, in: Steuer und Wirtschaft, 57. Jg., 1980, S. 185ff.

Friedemann, J.: "Riesiger Dauerboom" am deutschen Grundstücksmarkt?, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 29/4.2.1981, S. 12.

Gemper, B.B.: Probleme der Vermögenssteuer (II), in: Das Wirtschaftsstudium (WISU), 6. Jg., 1977, S. 25ff.

Gerardy, T.: Praxis der Grundstücksbewertung, 3. Aufl., München 1980.

Glier, J.: Überlegungen zu einer neuen Einheitsbewertung, in: Die Information, Nr. 19/1979, S. 436ff.

Glier, J.: Was käme nach der Abschaffung der Einheitsbewertung des Grundbesitzes? in: Handelsblatt, Nr. 222/18./19.11.1983, S. 6.

- Institut "Finanzen und Steuern": Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern 1984 gegenüber 1983, Brief Nr. 238, Bonn 1984.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Der problematische Einheitswert, Wiesbaden 1973.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Zur Neuregelung der Eigenheimbesteuerung, Stellungnahmen Nr. 20, Wiesbaden 1984.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Abbau und Ersetzung der Gewerbesteuer - Darstellung, Kritik, Vorschläge, H. 57, Wiesbaden 1984.
- Katerbe, B.: Restwerte in der Vermögensaufstellung, in: Der Betrieb, 37. Jg., H. 37/1984, S. 1903ff.
- Kirchhoff, P.: Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, in: Deutsches Steuerrecht, 22. Jg., H. 19/1984, S. 575ff.
- Krause, K.P.: Steuer auf die eigene Wohnung, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 247/2.11.1976, S. 13.
- Krause, K.P.: Dies Steuer-Fossil sollte verschwinden, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 134/13.6.1984, S. 13.
- Leisner, W.: Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Niveauliederschnitte, W.; Zink, G.: Die Erfassung von Wertzuwächsen im Rahmen der Einkommens- und Ertragsbesteuerung, Opladen 1973.
- Littmann, K.: Gewerbesteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumark unter Mitwirkung von N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 607ff.
- Mark, A.: Die Neubewertung des Grundbesitzes, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von A. Raupach, Köln 1984, S. 293ff.
- Meyer, W.: Neuregelung der Einheitsbewertung - Eine Chance zur Steuererleichterung, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, 61. Jg., 1973, S. 195ff.
- Moench, D.: Unruhiges Vermögenssteuerrecht - Zur gegenwärtigen Vermögenssteuerung des Betriebsvermögens, in: Deutsches Steuerrecht, 22. Jg., H. 9/1984, S. 251ff.
- Moll, E.: Gedanken zum Mietwert der Wohnung im eigenen Haus, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, S. 949ff.
- Mundorf, H.: Keine Steuererhöhung? in: Handelsblat, Nr. 158/20.8.1981, S. 2.
- Musgrave, R.A.; Musgrave, P.B.; Kullimer, L.: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, 3. Aufl., Tübingen 1985.
- Neumark, F.: Probleme und Methoden einer qualitativen Differenzierung (Differenziation) der steuerlichen Einkommensbelastung, in: Ders.: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 391ff.
- Neumark, F.: Grundsätze gerechter und ökonomischer Steuerpolitik, Tübingen 1970.
- Neumark, F.: Steuern I: Grundlagen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdW), hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 7, Stuttgart 1977, S. 295ff.
- Notte, J.: Vermögensaufstellung und Steuerbilanz, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. v. A. Raupach, Köln 1984, S. 309ff.
- Oberhauser, A.: Erbschaft- und Schenkungssteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumark unter Mitwirkung von N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 487ff.
- Oberhauser, A.: Wertzuwachssteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 8, Stuttgart u.a. 1980, S. 666ff.
- O.V.: Mathöfer will die Grunderwerbsteuer abschaffen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 6./8.1.1979, S. 7.
- O.V.: Deutscher Juristentag zur rechtsformalen Besteuerung der Unternehmen, in: GmbH-Rundschau, 71. Jg., 1980, S. 244.
- O.V.: Einheitsbewertung des Grundvermögens, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, S. 1872.
- O.V.: Verfassungsmäßigkeit der Grundstücksbewertung im Ertragswertverfahren auf der Grundlage der preisrechtlich zulässigen Miete, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, S. 1923.
- O.V.: Gaddum-Prinzip der kostendeckenden Miete aufgeben, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 260/7.11.1980, S. 14.
- O.V.: Neue Einheitswerte - Niedrigere Steuersätze und höhere Freibeträge, in: Handelsblat, Nr. 100/26.5.1981, S. 3.
- O.V.: Grundsteuererhebung rechtswidrig, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 138/19.6.1981, S. 11.
- O.V.: Keine Vereinfachung der Grundstückssteuern, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 190/19.8.1981, S. 13.
- O.V.: "Operation 82" lähmt die Finanzverwaltung, in: Handelsblat, Nr. 166/1.9.1981, S. 3.
- O.V.: Neubewertung von Grundvermögen wahrscheinlich im Notverfahren, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 71/25.3.1982, S. 13.
- O.V.: Steuerlicher Wildwuchs muß beschnitten werden, in: Handelsblat, Nr. 230/30.11.1983, S. 6.

- Institut "Finanzen und Steuern": Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern 1984 gegenüber 1983, Brief Nr. 238, Bonn 1984.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Der problematische Einheitswert, Wiesbaden 1973.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Zur Neuregelung der Eigenheimbesteuerung, Stellungnahmen Nr. 20, Wiesbaden 1984.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.): Abbau und Ersetzung der Gewerbesteuer - Darstellung, Kritik, Vorschläge, H. 57, Wiesbaden 1984.
- Katerbe, B.: Restwerte in der Vermögensaufstellung, in: Der Betrieb, 37. Jg., H. 37/1984, S. 1903ff.
- Kirchhoff, P.: Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, in: Deutsches Steuerrecht, 22. Jg., H. 19/1984, S. 575ff.
- Krause, K.P.: Steuer auf die eigene Wohnung, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 247/2.11.1976, S. 13.
- Krause, K.P.: Dies Steuer-Fossil sollte verschwinden, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 134/13.6.1984, S. 13.
- Leisner, W.: Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Niveauliederschnitte, W.; Zink, G.: Die Erfassung von Wertzuwächsen im Rahmen der Einkommens- und Ertragsbesteuerung, Opladen 1973.
- Littmann, K.: Gewerbesteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumark unter Mitwirkung von N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 607ff.
- Mark, A.: Die Neubewertung des Grundbesitzes, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von A. Raupach, Köln 1984, S. 293ff.
- Meyer, W.: Neuregelung der Einheitsbewertung - Eine Chance zur Steuererleichterung, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, 61. Jg., 1973, S. 195ff.
- Moench, D.: Unruhiges Vermögenssteuerrecht - Zur gegenwärtigen Vermögenssteuerung des Betriebsvermögens, in: Deutsches Steuerrecht, 22. Jg., H. 9/1984, S. 251ff.
- Moll, E.: Gedanken zum Mietwert der Wohnung im eigenen Haus, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, S. 949ff.
- Mundorf, H.: Keine Steuererhöhung? in: Handelsblat, Nr. 158/20.8.1981, S. 2.
- Musgrave, R.A.; Musgrave, P.B.; Kullimer, L.: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, 3. Aufl., Tübingen 1985.
- Neumark, F.: Probleme und Methoden einer qualitativen Differenzierung (Differenziation) der steuerlichen Einkommensbelastung, in: Ders.: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 391ff.
- Neumark, F.: Grundsätze gerechter und ökonomischer Steuerpolitik, Tübingen 1970.
- Neumark, F.: Steuern I: Grundlagen, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdW), hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 7, Stuttgart 1977, S. 295ff.
- Notte, J.: Vermögensaufstellung und Steuerbilanz, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. v. A. Raupach, Köln 1984, S. 309ff.
- Oberhauser, A.: Erbschaft- und Schenkungssteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumark unter Mitwirkung von N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 487ff.
- Oberhauser, A.: Wertzuwachssteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 8, Stuttgart u.a. 1980, S. 666ff.
- O.V.: Mathöfer will die Grunderwerbsteuer abschaffen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 6./8.1.1979, S. 7.
- O.V.: Deutscher Juristentag zur rechtsformalen Besteuerung der Unternehmen, in: GmbH-Rundschau, 71. Jg., 1980, S. 244.
- O.V.: Einheitsbewertung des Grundvermögens, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, S. 1872.
- O.V.: Verfassungsmäßigkeit der Grundstücksbewertung im Ertragswertverfahren auf der Grundlage der preisrechtlich zulässigen Miete, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, S. 1923.
- O.V.: Gaddum-Prinzip der kostendeckenden Miete aufgeben, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 260/7.11.1980, S. 14.
- O.V.: Neue Einheitswerte - Niedrigere Steuersätze und höhere Freibeträge, in: Handelsblat, Nr. 100/26.5.1981, S. 3.
- O.V.: Grundsteuererhebung rechtswidrig, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 138/19.6.1981, S. 11.
- O.V.: Keine Vereinfachung der Grundstückssteuern, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 190/19.8.1981, S. 13.
- O.V.: "Operation 82" lähmt die Finanzverwaltung, in: Handelsblat, Nr. 166/1.9.1981, S. 3.
- O.V.: Neubewertung von Grundvermögen wahrscheinlich im Notverfahren, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 71/25.3.1982, S. 13.
- O.V.: Steuerlicher Wildwuchs muß beschnitten werden, in: Handelsblat, Nr. 230/30.11.1983, S. 6.

o.V.: Das BVerfG hat entschieden: Ruhe an der Front der Einheitswerte - Vorlage des BFH zu Art. 2 Bewandg 1965 unzulässig, in: Deutsches Steuerrecht, 22. Jg., H. 1/2/1984, S. 16.

o.V.: "Die laufen ins offene Messer" - Bundesverfassungsgerichtspräsident Wolfgang Zeidler über Ungerechtigkeiten im Steuer- und Sozialrecht, in: Der Spiegel, Nr. 50/1984, S. 52ff.

o.V.: Privatgütigung ist kompliziert, in: Die Steuergewerkschaft, 34. Jg., H. 4/1985, S. 44f.

o.V.: Steuerliche Neuregelung beim Eigenheim bleibt umstritten, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 62/14.3.1985, S. 14.

Ostendorf, B.: "Privatgütigung" für selbstgenutztes Wohneigentum ohne Mieterfreibetrag?, in: Der Betrieb, 38. Jg., H. 4/1985, S. 198ff.

Peffekoven, R.; Fischer, H.: Ausgabensteuer (persönliche, allgemeine), in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW), hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 9, Stuttgart u.a. 1982, S. 697ff.

Pelka, J.: Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, in: Steuer und Wirtschaft, 52. Jg., 1975, S. 206ff.

Pfeiffer, U.: Zur laufenden Diskussion über eine neue Einheitsbewertung von Grundstücken, Arbeitspapier Nr. 1 des Schwerpunktes Finanzwissen-schaft/ Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Fachbereich IV der Universität Trier, Trier 1982.

Pöhner, F.: Kreditwirtschaftliche Wertermittlungen, Wiesbaden 1981.

Presse- und Informationsamt der Bundesregierung (Hrsg.): Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums, in: Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik, Nr. 24/3.4.1985.

Rössler, R.; Troil, M.; Langner, J.: Bewertung- und Vermögenssteuergesetz, Kommentar, 13. Aufl., München 1983.

Rose, G.: Betrieb und Steuern, Bd. 3: Die Substanzsteuern, 5. Aufl., Wiesbaden 1984.

Rüger, G.: Steuerliche Vergünstigungen für die Landwirtschaft als Mittel der Agrarpolitik, Bochum 1976.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Sondergutachten vom 9. Oktober 1982, Btag-Drucksache 9/2118, Ziff. 323 (S. 188); Abschnitt IV, Ziff. 79f. (S. 229f.).

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 1983/84, Btag-Drucksache 10/669, Ziff. 399ff. (S. 194ff.); Ziff. 567ff. (S. 242ff.).

Schmidt, E.: Die 1982 fällige Neubewertung vervielfacht die Steuerlast, in: Handelsblatt Nr. 151/11.8.1981, S. 16.

Schmidt, K.: Grundprobleme der Besteuerung, in: Handbuch der Finanzwissen-schaft, 3. Aufl., Bd. II, hrsg. v. F. Neumarck unter Mitwirkung v. N. Andel u. H. Haller, Tübingen 1980, S. 119ff.

Schmöders, G.; Hansmeyer, K.-H.: Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin 1980.

Schneider, D.: Steuerbilanzen, Wiesbaden 1978.

Schneider, D.: Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbe-steuerung, in: Finanzarchiv, N.F., 37. Jg., 1979, S. 26ff.

Schneider, D.: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl., Wiesbaden 1983.

Selchert, F.W.; Jung, H.: Ableitung der Vermögensaufstellung aus der Steuer-bilanz, in: Betriebs-Berater, 38. Jg., H. 35/36, 1983, S. 2223ff.

Siegel, Th.: Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg/Wien 1982.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Ausgewählte Zahlen für die Agrarwirtschaft, 1976/1977/1978/1979, Fachserie 3, Reihe 1.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Finanzen und Steuern, 1971/1977/1980, Fach-serie 14, Reihe 7.1.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Kassenmäßige Steuermaßnahmen 1967-1976, Fachserie 14, Reihe 4.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Kaufwerte für Bauland 1983, Fachserie 17, Reihe 5.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Preise, 1976/1977/1978/1979, Fachserie 17, Reihe 5.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch 1980 für die Bundes-republik Deutschland, Stuttgart - Mainz 1980.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Steuerhaushalt 1977/1978/1979/4. Vierteljahr 1980, Fachserie 14, Reihe 4.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Vermögenssteuer-Hauptveranlagung 1974, Vor-bericht, Fachserie 14, Reihe 7.4.

Statistisches Landesamt Rheinland-Pfalz (Hrsg.): Handbuch der Steuerstatistik für Rheinland-Pfalz 1979, Bad Ems 1979.

Statistisches Landesamt Rheinland-Pfalz (Hrsg.): Das land- und forstwirtschaft-liche Vermögen nach der Hauptfeststellung der Einheitswerte am 1.1.1964, Bad Ems 1979.

Steden, W.: Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Handwörterbuch der Wirtschafts-wissenschaft, hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 2, Stuttgart u.a. 1980, S. 439ff.

o.V.: Das BVerfG hat entschieden: Ruhe an der Front der Einheitswerte - Vorlage des BFH zu Art. 2 Bewandg 1965 unzulässig, in: Deutsches Steuerrecht, 22. Jg., H. 1/2/1984, S. 16.

o.V.: "Die laufen ins offene Messer" - Bundesverfassungsgerichtspräsident Wolfgang Zeidler über Ungerechtigkeiten im Steuer- und Sozialrecht, in: Der Spiegel, Nr. 50/1984, S. 52ff.

o.V.: Privatgütigung ist kompliziert, in: Die Steuergewerkschaft, 34. Jg., H. 4/1985, S. 44f.

o.V.: Steuerliche Neuregelung beim Eigenheim bleibt umstritten, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 62/14.3.1985, S. 14.

Ostendorf, B.: "Privatgütigung" für selbstgenutztes Wohneigentum ohne Mieterfreibetrag?, in: Der Betrieb, 38. Jg., H. 4/1985, S. 198ff.

Peffekoven, R.; Fischer, H.: Ausgabensteuer (persönliche, allgemeine), in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW), hrsg. v. W. Albers u.a., Bd. 9, Stuttgart u.a. 1982, S. 697ff.

Pelka, J.: Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, in: Steuer und Wirtschaft, 52. Jg., 1975, S. 206ff.

Pfeiffer, U.: Zur laufenden Diskussion über eine neue Einheitsbewertung von Grundstücken, Arbeitspapier Nr. 1 des Schwerpunktes Finanzwissen-schaft/ Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Fachbereich IV der Universität Trier, Trier 1982.

Pöhner, F.: Kreditwirtschaftliche Wertermittlungen, Wiesbaden 1981.

Presse- und Informationsamt der Bundesregierung (Hrsg.): Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums, in: Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik, Nr. 24/3.4.1985.

Rössler, R.; Troil, M.; Langner, J.: Bewertung- und Vermögenssteuergesetz, Kommentar, 13. Aufl., München 1983.

Rose, G.: Betrieb und Steuern, Bd. 3: Die Substanzsteuern, 5. Aufl., Wiesbaden 1984.

Rüger, G.: Steuerliche Vergünstigungen für die Landwirtschaft als Mittel der Agrarpolitik, Bochum 1976.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Sondergutachten vom 9. Oktober 1982, Btag-Drucksache 9/2118, Ziff. 323 (S. 188); Abschnitt IV, Ziff. 79f. (S. 229f.).

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 1983/84, Btag-Drucksache 10/669, Ziff. 399ff. (S. 194ff.); Ziff. 567ff. (S. 242ff.).

Schmidt, E.: Die 1982 fällige Neubewertung vervielfacht die Steuerlast, in: Handelsblatt Nr. 151/11.8.1981, S. 16.

Vermögensteuer-Richtlinien für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1983, BSTBl., 33. Jg., 4/1983, Teil I, S. 128ff.

Vogel, K.: Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, in: Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, 67. Jg., 1979, S. 28ff.

Voss, R.: Steuergesetzgebung aus der Sicht des Finanzrichters, in: Steuer und Wirtschaft, 54. Jg., 1977, S. 258ff.

Wätzig, M.: Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, S. 1711.

v. Wartenberg, L.: Die Bürokratie der Neubewertung des Grundbesitzes ist überflüssig, in: Handelsblatt, Nr. 213/4/5.11.1983, S. 5.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 22, Bonn 1976.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Stellungnahme zur Diskussion über die Steuervereinfachung, BMF-Dokumentation Nr. 27/17.12.1979.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, H. 31, Bonn 1982.

Wittmann, W.: In der Sackgasse des Wohlfahrtsstaates, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 246/22.10.1983, S. 15.

Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1, 5. Aufl., München 1978.

Zumstein, P.: Die Ausgabesteuer - Volkswirtschaftliche Begründung und praktische Durchführbarkeit, Diss. St. Gallen 1977, Diessenhofen 1977.

Steinberg, W.: Stichwort "Einheitsbewertung", in: Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, hrsg. v. G. Strickrodt u.a., 2. Aufl., 1. Bd., München/Bonn 1981, S. 386ff.

Steinberg, W.: Stichwort "Einheitswert", in: Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, hrsg. v. G. Strickrodt u.a., 2. Aufl., 1. Bd., München/Bonn 1981, S. 389f.

Strunk, U.: Zur Neubelastung der Diskussion um die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, in: Steuer und Wirtschaft, 57. Jg., 1980, S. 51ff.

Strunk, U.: Einheitsbewertung von Grundstücken - Theoretische Grundlagen, Analyse und kritische Würdigung angewandter und alternativer Bewertungsverfahren, Geisenkirchen 1982.

Tehler, H.-J.: Der Nutzungswert der eigenen Wohnung - eine steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung zu § 21a EStG, in: Der Betrieb, 37. Jg., 1984, S. 791ff.

Teß, W.: Die bewertungs- und vermögensrechtlichen Vorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1984, in: Deutsches Steuer-Recht, 22. Jg., H. 3/1984, S. 63 ff.

Tipke, K.: Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 9. Aufl., Köln 1983. (Die zwischenzeitlich erschienene 10. Aufl., Köln 1985, konnte aus redaktionellen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden.)

Troil, M.: Grund und Boden - Politik und Steuern, Heidelberg 1972.

Troil, M.: Einheitswerte des Grundbesitzes und Erbschaftsteuer, in: Betriebsberater, 28. Jg., 1973, S. 696ff.

Troil, M.: Grundsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., München 1979.

Troil, M.: Zur Vermögensteuer im Jahre 1980, in: Steuerberater-Jahrbuch 1980/81, Köln 1981, S. 255ff.

Troil, M.: Zur Aussetzung der Vollziehung von Einheitswertbescheiden, in: Deutsches Steuerrecht, 19. Jg., 1981, S. 123ff.

Troil, M.: Neue Einheitswerte für den Grundbesitz - Zum Stand der Diskussion aus kommunaler Sicht, in: Der Gemeindehaushalt, 85. Jg., H. 3/1984, S. 57ff.

Ueiner, A.: Die Problematik der Einheitsbewertung, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von A. Raupach, Köln 1984, S. 275ff.

Uhlmann, R.: Bauflächensteuer - Totgeborenes Kind, in: Handelsblatt, Nr. 197/13.10.1980, S. 2.



Bisher erschienene Sonderveröffentlichungen des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln:

1. Ansätze zur Reform der "einheitswertabhängigen" Steuern. Von Dietrich Dickerdtmann. 2. Aufl., 57 S., 1980, 17,- DM. ISBN 3-923342-00-4
2. Die Besteuerung von Renten, Pensionen und anderen Altersbezüge als aktuelles Problem steuerlicher Gleichheit und Gerechtigkeit. Von Konrad Littmann. 20 S., 1980, 10,- DM. ISBN 3-923342-01-2
3. Steuerquoten, Steuerstrukturen und Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft. Von Rolf Caesar. 93 S., 1980, 24,- DM. ISBN 3-923342-02-0
4. Die Ausgleichsabgabe zur Sicherung der Elektrizitätsversorgung. Von Antonius Voss. 142 S., 1981, 20,- DM. ISBN 3-923342-03-9
5. Das Einkommensteuersystem Griechenlands - Eine einführende Darstellung -. Von Panagiotis G. Paschos. 19 S., 1983, 10,- DM. ISBN 3-923342-04-7
6. Die Ursachen der überdurchschnittlich hohen Beitragssätze der gesetzlichen Krankenkassen im Münsterland und die Möglichkeiten einer Beitragssatzverzerringerung mit Hilfe von Finanzausgleichsverfahren. Von Heinz Jaschke und Manfred Kops. 164 S., 1981, Drucklegung unterstützt durch den Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung, unentgeltlich. ISBN 3-923342-05-5 (vergriffen)
7. Schwachstellen im System der sozialen Sicherung in der Bundesrepublik Deutschland. Von Willi Albers. 22 S., 1982, 11,- DM. ISBN 3-923342-06-3 (vergriffen)
8. Grenzen der Tabaksteuer? Von Hans Jürgen Goetzke und Klaus Mackscheid. 41 S., 1983, 13,- DM. ISBN 3-923342-07-1
9. Auswirkungen des Abwasserabgabengesetzes auf die kommunalen Haushalte. Von Klaus-Dieter Kibat. 130 S., 1984, 20,- DM. ISBN 3-923342-08-X
10. Möglichkeiten für eine Reform der Einheitsbewertung und ihre Auswirkungen auf die einheitswertabhängigen Steuern. Von Dietrich Dickerdtmann unter Mitarbeit von Uwe Pfeiffer. 133 S., 1985, 20,- DM. ISBN 3-923342-09-8

Bezug: Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
Postfach 42 05 20, 5000 Köln 41

BTAG-DRUCKSACHEN

Zu IV/3508
Zu IV/1488

8/3097, Anlage 3

9/1622 9/1624

9/1647 9/1648

8/830, Frage 34

9/1673 9/1674

9/986 (8. Subventionsbericht)

9/1400 9/1488

9/1500

10/352 (9. Subventionsbericht)

10/669

10/2404

BRAT-DRUCKSACHE

328/84

139/85

PLENARPROTOKOLLE

Plenarprotokoll 8/23, Anlage 85

Plenarprotokoll 8/27, Anlage 24

Plenarprotokoll 8/33, Anlage 74

Plenarprotokoll 3/37, Anlage 97

Stenografische Berichte über die Sitzungen des Deutschen Bundestages:

Bundesrats-Plenarprotokolle der 511., 512. und 513. Sitzung.