

# Kommentare

Werner Kahrs

## Anmerkungen zur Abschaffung der Vermögensteuer

Die Vermögensteuer wird seit dem Januar 1997 nicht mehr erhoben. Das Bundesverfassungsgericht hatte mit seinem Beschluß vom 22. Juni 1995<sup>1</sup> nicht nur zur Bewertung des Grundvermögens Stellung genommen, sondern darüber hinaus grundlegende Betrachtungen zur Vermögensteuer insgesamt angestellt. Das hatte eine intensive Diskussion im steuerlichen Schrifttum wie auch im politischen Raum zur Folge, deren Gegenstand naturgemäß zunächst die analytische Auseinandersetzung mit dem Spruch des BVerfG und seiner Begründung war. Bei der Suche nach Lösungsmöglichkeiten wurde die Abschaffung der Vermögensteuer zunächst nur vereinzelt gefordert; der Verlauf der Diskussion führte aber dann zu einem Prozeß kollektiver Ermutigung, die Befürworter der Abschaffung nahmen zu, bis die gute alte Vermögensteuer schließlich gar für verfassungswidrig gehalten wurde, entgegenstehenden Äußerungen des BVerfG zum Trotz. Dies alles soll hier nicht erneut erörtert werden. Hier sei zum Einstieg in die Problematik stellvertretend auf einen Aufsatz von Arndt<sup>2</sup> und die Ausführungen von Tipke/Lang zur Vermögensteuer<sup>3</sup> hingewiesen. Es hat eine Anhörung von Sachverständigen vor dem Finanzausschuß des Bundestages gegeben, in der die unterschiedlichen Standpunkte noch einmal deutlich wurden<sup>4</sup>, die Auffassungen der Koalitionsparteien und der Oppositionsparteien sind im Zweiten Bericht des Finanzausschusses<sup>5</sup> nachzulesen.

Aus der Begründung der Koalitionsfraktionen: Nach den Vorgaben des BVerfG sei eine Vermögensteuer weder bei kleinen Vermögen noch bei Personen mit hohem Einkommensteuersatz zulässig, sondern sei auf mittelständische Steuerpflichtige begrenzt (Sandwich-Steuer). Sie sei investitionsschädlich, belaste die Betriebe auch in ertragsschwachen oder Verlustjahren, treffe das Sparen, sei aus dem versteuerten Einkommen zu zahlen und sei verwaltungsaufwendig.

Die Opposition teilt die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht; eine verfassungskonforme Reform der Vermögensteuer sei möglich. Die weiter zunehmende Vermögenskonzentration in Deutschland werde sich bei Abschaffung der Vermögensteuer noch verstärken, während sich gleichzeitig die Besteuerungsbasis immer stärker zulasten der Arbeitnehmer und zugunsten von Unternehmen und Beziehern von Kapitaleinkünften verschiebe. Die Abschaffung der Vermögensteuer zulasten der gebotenen Erhöhung des Kindergeldes sei ein verteilungspolitischer Skandal.

Ich habe in dieser Zeitschrift die Prognose abgegeben, zu einer Aufgabe der Vermögensteuer werde es nicht kommen, weil dadurch zu viel Handlungsspielraum bei der

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

<sup>2</sup> Arndt, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 22. 6. 1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB Beilage 7/1996.

<sup>3</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Auflage 1996, § 4, Tz. 100 ff.

<sup>4</sup> Deutscher Bundestag, 13. WP, 7. Ausschuß, Az. 2411, Protokoll Nr. 42.

<sup>5</sup> Deutscher Bundestag, Drucksache 13/5952 v. 5. 11. 1996.

unerläßlichen Neuordnung des sozialen Netzes verloren gehen würde.<sup>6</sup> Der Gesetzgeber hat das anders gesehen; ob er dabei gut beraten war, wird sich zeigen. Dazu ein Beispiel aus diesen Tagen: Der internationale Steuersatz-Wettbewerb gibt reichlich Veranlassung zur Senkung des Körperschaftsteuersatzes und des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer. Der Weg schien vorgezeichnet: Senkung der Steuersätze bei Gegenfinanzierung durch Beseitigung *aller* Steuervergünstigungen. Natürlich gehören dazu auch die Privilegierung der Rentenbesteuerung und der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit. Nur sind alle diese Punkte – auch die Steuersatzsenkung – angesichts des Verzichts auf die Vermögensteuer schwer zu vermitteln; sie stoßen auf entschiedenen Widerstand der Opposition und der betroffenen gesellschaftlichen Gruppierungen. Wenn jeder, der Verzicht leisten soll, bei der überfälligen Generalbereinigung des Steuerrechts auf verschonte Gruppen verweisen kann, ist das Ergebnis vorprogrammiert. In der laufenden Diskussion um die Steuerreform stellt die Abschaffung der Vermögensteuer eine Belastung dar. Aber es ist hier nicht beabsichtigt, den bisherigen Analysen eine weitere hinzuzufügen; es geht nur um einige Anmerkungen ergänzender Art, die vielleicht doch etwas nachdenklich machen, was den ganzen modernen Betrieb der Steuergesetzgebung angeht.

#### *Die »Abschaffung«*

Die Bundesregierung sah sich durch den Beschluß des BVerfG vom 22. Juni 1995 in Zugzwang gesetzt. Danach mußten die verfassungsrechtlichen Mängel bis Ende 1996 beseitigt werden. Wenn man die Dauer eines komplikationslosen Steuergesetzgebungsverfahrens mit etwa einem Jahr annimmt, war keine Zeit zu verlieren. Denn immerhin war das rechtlich hochkomplexe wie politisch brisante Problem einer neuen Grundstücksbewertung zu lösen. Erst im Sommer 1996 aber stellten die Koalitionsparteien ihr Konzept vor. Im Art. 5 des Jahressteuergesetzes 1997 sollte die Vermögensteuer aufgehoben werden.<sup>7</sup> Der Alternative, noch bis zum Jahresende eine Reform der Vermögensteuer zu versuchen, war durch diese späte Einbringung des Gesetzesvorhabens von vornherein der Boden entzogen. Gleichwohl kam es zu entsprechenden Gesetzentwürfen und Anträgen der Oppositionsparteien.<sup>8</sup> Als sich zeigte, daß eine Zustimmung des Bundesrats mit seiner Oppositionsmehrheit zur Abschaffung der Vermögensteuer nicht zu erreichen war, zogen die Koalitionsparteien den entsprechenden Artikel 5 ihres Entwurfes zurück. Damit verstrich die vom BVerfG gesetzte Frist mit dem Ergebnis, daß die Vermögensteuer ab 1. 1. 1997 nicht mehr erhoben werden kann.<sup>9</sup>

Die Vermögensteuer ist somit nicht eigentlich »abgeschafft«. Sie ist auch nicht vom BVerfG schlechthin für verfassungswidrig erklärt worden. Die Verfassungswidrigkeit betrifft den § 10 des Vermögensteuergesetzes, die Vorschrift über den Steuersatz. Der dort vorgesehene einheitliche Steuersatz ist wegen der unterschiedlichen Bewertung der unterschiedlichen Vermögensgegenstände nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbar.

Es existiert mithin ein Vermögensteuergesetz ohne Steuersatz. Allerdings fehlt es auch an weiteren Voraussetzungen für die Erhebung der Vermögensteuer. Denn konsequenterweise hatten Bundesregierung und Koalitionsfraktionen auch die Strei-

6 Kahrs, Einheitswertsteuern in den Zeiten des Steuerchaos, KJ 1996, 127.

7 Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der F.D.P., Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997, 11. 6. 1996, Deutscher Bundestag, Drs. 13/4839

8 BUNDENIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drs. 13/4838; SPD BT-Drs. 13/5504.

9 Vgl. 2. Bericht des Finanz.ausschusses (Fn. 5), S. 25.

chung derjenigen Vorschriften vorgesehen, die im Bewertungsgesetz als Grundlage der Vermögensteuer anzusehen sind. So wird beispielsweise in § 114 BewG bestimmt, wie das Gesamtvermögen zu ermitteln ist. Der Streichung dieser Vorschriften haben Opposition und Bundesrat offenbar nicht widersprochen; sie sind durch das Jahressteuergesetz 1997 aufgehoben worden.<sup>10</sup> Ferner sind die Ausführungen des BVerfG zur Einheitsbewertung des Grundvermögens so grundsätzlicher Natur, daß eine Verwertung der alten Einheitswerte für eine Vermögensteuer auch bei unterschiedlichen Steuersätzen kaum denkbar ist. Es kann daher festgestellt werden, daß eine Quasi-Abschaffung der Vermögensteuer erfolgt ist. Oder besser: Es gibt keine Vermögensteuer mehr, obwohl sie nicht abgeschafft ist. Dieses Ergebnis ist im Gesetzgebungsverfahren auch vom Bundesrat gebilligt worden, wie sich daraus entnehmen läßt, daß er sich mit den Koalitionsfraktionen auf ein Konzept zur Gegenfinanzierung der Steuerausfälle durch entsprechende Ausgestaltung der Erbschaftsteuer und Erhöhung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer verständigt hat, die damit wieder anfällig für Ausnahmetatbestände geworden ist. Außerdem spricht die bereits erwähnte Zustimmung des Bundesrats zur Streichung grundlegender Vorschriften des Bewertungsgesetzes für sein Einverständnis mit der Abschaffung der Vermögensteuer.

Das mag nun politisch gesehen eine geradezu geniale Erledigung eines lästigen Themas gewesen sein. Bundesregierung und Koalitionsparteien haben ihr Ziel erreicht, die Opposition hat ihr Gesicht gewahrt; die Länder, mit dem magischen Begriff der »Gegenfinanzierung« stets zufriedenzustellen, haben Ersatz für ihre Einnahmeausfälle erhalten. Es mag auch sein, daß es in der Geschichte der Gesetzgebung vergleichbare Verfahrensabläufe gegeben hat. Allerdings muß bemerkt werden, daß die Vermögensteuer nicht irgendeine Steuer war oder ist, nicht irgendein zu reinen Fiskal- oder Lenkungszwecken geschaffenes Instrument. Sie gehört zusammen mit der Einkommensteuer und der Erbschaftsteuer zu den Steuern nach der Leistungsfähigkeit und ist somit unter Gesichtspunkten der Steuergerechtigkeit und der Verteilungspolitik zu betrachten. Außerdem gilt sie als eine der ältesten Steuern überhaupt und dürfte im Mittelalter die Hauptsteuer gewesen sein.<sup>11</sup> Wenn eine solche Steuer nicht mehr erhoben werden soll, hätte man ihr ein offizielles Ende in einem ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren gewünscht. Insbesondere von dem Gesetzgeber einer parlamentarischen Demokratie wäre ein solches Verfahren auch zu erwarten gewesen. Jedenfalls eine Verlautbarung, eine offizielle Information der Bürger dieses Landes durch Bundestag, Bundesrat, Bundesregierung oder politische Parteien wird aber doch wohl erfolgt sein? Zumindest der Vermögensteuerzahler muß ja doch wissen, was nun ab Januar 1997 die Rechtslage ist. Eine derartige Aktion ist indessen nicht festzustellen. Auch die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, die überregionale Steuerfragen zum Gegenstand gleichlautender Erlasse zu machen pflegen, haben solche Papiere nicht herausgegeben. Statt dessen haben die Finanzämter, also die unterste Verwaltungsebene, sogenannte »Allgemeinverfügungen« – interne Dienstanweisungen für ihren Amtsbereich – herausgegeben, die sicherstellen, daß Vermögensteuer für 1997 nicht erhoben wird. Man kann auch sagen: Das Geschehen hat sich in einer Korrektur der Rechenprogramme erschöpft. Das mag rechtlich korrekt sein, stellt aber andererseits für diese traditionsreiche Steuer eine Beerdigung der allerletzten Klasse dar.

Damit aber nicht genug. Die Vermögensteuer steht den Ländern zu (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG). Der Bund hat aber die konkurrierende Gesetzgebung (Art. 105 Abs. 2

<sup>10</sup> Jahressteuergesetz 1997, Artikel 1 Ziff. 14 2 ff., BGBl. I, S. 2049.

<sup>11</sup> Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Band II, § 15, 769

GG). Es könnte daher sein, daß die Länder eigene Vermögensteuergesetze erlassen können, wenn die Gesetzgebungskompetenz des Bundes nicht ausgenutzt ist. Es ist interessant, welche Rechtsauffassung dazu von berufener Seite vertreten wird. Nach Meinung der Bundesregierung und der Koalitionsparteien ist das Gesetzgebungsrecht der Länder weiterhin gesperrt. Der Bund halte das Feld durch Ausübung seines Gesetzgebungsrechts besetzt, weil das BVerfG das Vermögensteuergesetz nicht für nichtig, sondern nur teilweise unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt habe.<sup>12</sup> Es soll hier nicht der Frage nachgegangen werden, ob diese Rechtsauffassung zutreffend ist. Wäre sie es, so wäre der so bestehende Zustand wohl kaum mit dem demokratischen Selbstverständnis parlamentarischer Gesetzgebung vereinbar. Denn das würde bedeuten, daß der Bund sein Gesetzgebungsrecht ausübt in der Weise, daß die Anwendung des Gesetzes aus Verfassungsgründen nicht möglich ist. Da kaum denkbar ist, daß die für die Gesetzgebung zuständigen Organe des Bundes und der Länder so mit dem ihnen anvertrauten Instrumentarium der Gesetzgebung umgehen wollen, wäre auch hier eine Verlautbarung von zuständiger Stelle zu erwarten gewesen, daß dieser Zustand schnellstmöglich beseitigt wird. Besser allerdings wäre es gewesen, der jetzt bestehende Zustand wäre vermieden worden. Es soll hier nicht der Vermögensteuer das Wort geredet werden. Ich bin aber der Auffassung, daß Bundesregierung und Koalitionsparteien an einer verfassungsgerechten Beibehaltung der Vermögensteuer hätten mitwirken müssen, als sie feststellten, daß sie die für eine Abschaffung erforderliche Mehrheit nicht erzielen konnten. Man darf gespannt sein, wann und wie das nächste Kapitel dieser Geschichte geschrieben wird.

#### *Die »hälftige Teilung« in der Diskussion*

Das BVerfG hatte in seinem Beschluß die verfassungsrechtliche Begriffswelt bereichert: Der Steuereiskus müsse sich mit etwa »hälftiger Teilung« begnügen. Die Vermögensteuer dürfe zu den übrigen Ertragsteuern nur insoweit hinzutreten, als dadurch etwa die Hälfte der Erträge aus Einkommen und Vermögen für den Bürger erhalten blieben.<sup>13</sup> Daran war neu, daß bisher der Schutz des Eigentums nach Art. 14 GG nicht als Garantie der Vermögensvermehrung verstanden worden war. Entsprechende Überraschung löste diese Argumentation zunächst aus. Ich habe dazu in dieser Zeitschrift die Auffassung vertreten, dies könne nur in der Art einer groben Richtungsangabe verstanden werden<sup>14</sup>, keinesfalls aber zu den verfassungsrechtlich verbindlichen tragenden Gründen des Beschlusses gezählt werden. In diesem Zusammenhang soll hier nur auf einen von mehreren Gesichtspunkten hingewiesen werden: Das BVerfG hatte seine Berechnung an die Bruttoerträge geknüpft, also an die Einnahmen ohne Abzug der Kosten. Es können aber nur die Nettoerträge, also die Einnahmen nach Abzug der Kosten, für eine Bewertung der steuerlichen Leistungsfähigkeit in Betracht kommen. Nahezu einhellig ist daher im Schrifttum auch die Auffassung vertreten worden, daß das BVerfG hier geirrt hat.<sup>15</sup> Daraus wird aber erstaunlicherweise nicht gefolgert, daß die ganze Hälftigkeitsthese durch diesen Irrtum in Frage gestellt ist oder doch jedenfalls nur eine Feldbeschreibung, einen Orientierungsrahmen darstellen kann. Vielmehr wird weitgehend angenommen, statt der Brutto-Hälftigkeit müsse die Netto-Hälftigkeit maßgeblich sein. Diese, obwohl vom BVerfG gar nicht formuliert, wird dann zu den tragenden Gründen des

<sup>12</sup> 2. Bericht des BT-Finanzausschusses (Fn. 5), S. 25.

<sup>13</sup> Beschluß v. 22. 6. 1995, Leitsatz 3; C II 3 c, Fn. 1.

<sup>14</sup> KJ 1996, 127.

<sup>15</sup> Vgl. z. B. Arndt (Fn. 2).

Beschlusses gezählt. Das ist nicht sehr überzeugend und erweckt den Eindruck, als werde hier eine Argumentation aufgewertet, wenn nicht zurechtgebogen, zur Stütze ohnehin bestehender Rechtsauffassungen oder steuerpolitischer Zielsetzungen. Es werden sodann exakte Berechnungen angestellt, daß nach dem geltenden Steuerrecht Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Vermögensteuer zusammen bei bestimmten Fallkonstellationen über der Häufigkeitsgrenze liegen<sup>16</sup>, so daß gerade bei großen und größten Einkommen die Vermögensteuer verfassungswidrig sei. Am weitesten in dieser Interpretation geht Rose<sup>17</sup>, nach dessen Auffassung jetzt jede Steuerbelastung, die 50 v. H. des Einkommens übersteigt, verfassungswidrig ist; die entsprechenden Steuerbescheide seien mit dieser Begründung mit dem Einspruch anzufechten. Solches allerdings hat das BVerfG nicht behauptet und schon gar nicht entschieden. Wenn es mit der Formulierung, für die Vermögensteuer bleibe nur ein »enger Spielraum«<sup>18</sup>, hätte zum Ausdruck bringen wollen, es seien bereits überbesteute Fallgruppen vorhanden, hätte es das klar ausführen müssen. Der einschlägige Abschnitt handelt auch gerade nicht von der »Häufigkeit«, sondern davon, daß die Summe der Steuern nicht zur Auszehrung der Substanz, des Vermögensstammes, führen dürfe. Berücksichtigt man weiter, daß das BVerfG einen Fall der steuerlichen Gesamtbelastung oder auch einen Einkommensteuerfall gar nicht zu entscheiden hatte, so kann die Bedeutung aller dieser Ausführungen nur so verstanden werden, daß es dem Gesetzgeber für die künftige Zeit, also für eine Vermögensteuer mit einem wertgerechten Ansatz des Grundvermögens, eine Orientierungshilfe geben wollte. Mit Spannung darf man die Interpretation derjenigen Verfassungsjuristen erwarten, die dem Steuerrecht etwas ferner stehen.

Der Beschluß des BVerfG ist einstimmig ergangen. Der Richter Böckenförde aber hat sich in seiner dissenting opinion von der »Häufigkeits«-Begrenzung distanziert. Er hätte seine Zustimmung nicht erteilen können, wenn der Senat selbst diesen Punkt zu den tragenden Gründen gezählt hätte.

Gleichwohl verfehlten die Plädoyers der steuerwissenschaftlichen Mehrheit, die »Häufigkeit« stelle die Obergrenze steuerlicher Leistungsfähigkeit dar, ihre Wirkung auf die Bundesregierung nicht. Für sie war, wie eingangs dargelegt, der Zugriff auf große Vermögen verfassungsrechtlich unzulässig. Um Mißverständnissen vorzubeugen, sei betont, daß es gute Gründe für die Abschaffung der Vermögensteuer geben mag und daß es selbstverständlich das Recht jeder politischen Partei ist, ihre steuer-, wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Vorstellungen auch durchzusetzen. Hier sollte nur die Frage aufgeworfen werden, ob es geboten war, den diesbezüglichen Äußerungen des BVerfG Verfassungsrang beizulegen und dem Souverän, dem deutschen Bürger, klarzumachen, große Vermögen dürften keiner Vermögensteuer unterworfen werden. Daß die These von der »Häufigkeit« derartig überstrapaziert wurde, ist um so unverständlicher, als doch dieselbe Bundesregierung, dieselbe Koalition die Grundvorstellungen einer großen Einkommensteuerreform bereits entwickelt hatte. In dieser Reform sollte der Körperschaftsteuersatz und der Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer aber auf unter 40 v. H. abgesenkt werden. Damit aber wäre der »Häufigkeits«-These ohnehin der Boden entzogen, welches Gewicht man ihr auch beilegen möchte. Warum dieser Gesichtspunkt so wenig beachtet worden ist, obwohl er von der Oppositionsseite ins Spiel gebracht wurde<sup>19</sup>, ist nicht klar. *Honi soit, qui mal y pense.*

<sup>16</sup> Vgl. z. B. Arndt (Fn. 2); Rose, DB 1995, S. 655, 2387; Wagner/Hor DB 1996, 585; kritisch Tipke, Über die Grenzen der Vermögensteuer, GmbHR 1996, 8.

<sup>17</sup> Rose, Der Steuer-Plafondierungsbefehl des BVerfG und seine Durchsetzung, DB 1997, 494.

<sup>18</sup> Beschluß v. 22. 6. 1995, C II 2.

<sup>19</sup> Bericht des BT-Finanzausschusses (Fn. 5).

Es ist in letzter Zeit viel die Rede von der Steuergerechtigkeit. Diese sei – so beispielsweise die Deutsche Steuergewerkschaft – nicht mehr gegeben. Der normale Bürger erkenne in dem überkomplizierten Steuerrecht nicht mehr die für ihn gegebenen Möglichkeiten, Steuersenkungen in Anspruch zu nehmen. Großen Steuerzahlern dagegen ständen ungeahnte Möglichkeiten der Steuerminimierung zur Verfügung, die virtuos ausgenutzt würden; zudem sei die Steuerverwaltung unterbesetzt und nicht mehr in der Lage, einen geordneten Vollzug der hochkomplexen Materie durchzuführen. Die Situation wird als Steuerchaos bezeichnet. Die Bild-Zeitung, der man eine Hellhörigkeit für die Massen bewegende Themen nicht wird absprechen wollen, hat im Januar dieses Jahres eine Serie über die Gerechtigkeit veröffentlicht. Man wird sagen können, daß die dramatisch sich verändernde soziale Situation für die hier entstehende Sensibilität mitverantwortlich ist. Es sind ja nicht nur die großen Faktoren wie die steigende Arbeitslosigkeit oder die Rentenproblematik, die hier zu nennen sind; Verluste an realer Kaufkraft für die Bezieher kleiner Einkommen ergeben sich allerorten, wobei die öffentliche Hand durch ständige Erhöhung kommunaler Abgaben und Gebühren daran kräftig mitwirkt.

Es liegt daher nahe, einmal die Frage zu stellen, welchen Standort in diesem Kontext die Vermögensteuer hat. Dabei wiederum muß zunächst gefragt werden, was denn unter Steuergerechtigkeit überhaupt zu verstehen ist. Dazu gibt es umfangreiches Schrifttum. Ich möchte hier auf Tipke verweisen, dessen dreibändige »Steuerrechtsordnung« wohl als das grundlegende Werk unseres Steuerrechts bezeichnet werden darf.<sup>20</sup> Tipke entwickelt nicht nur eine eigene Auffassung, sondern er stellt das gesamte Schrifttum dar und setzt es mit seiner Auffassung in Beziehung.<sup>21</sup>

Der Begriff der Steuergerechtigkeit ist vielschichtig und bedarf der Konkretisierung durch eine bestimmte Fragestellung. So wäre beispielsweise innerhalb der Einkommensteuer die Frage zu stellen, ob verschiedene Einkunftsarten in der Höhe des Steuersatzes, in der Höhe von Freibeträgen usw. unterschiedlich behandelt werden dürfen. Diese Frage beträfe eine Art interner Steuergerechtigkeit im Sinne einer Sachgesetzlichkeit des Einkommensteuerrechts. Um diese Ausprägung des Begriffs der Steuergerechtigkeit geht es hier nicht. Wenn man fragt, ob eine Steuer wie die Vermögensteuer »gerecht« ist, geht es um Besteuerung insgesamt. Diese Betrachtung vollzieht sich auf zwei Ebenen. Einmal ist zu fragen, ob der Vermögensteuer eine legitime Funktion innerhalb des jeweiligen Steuerrechts zukommt. So kann einer Vermögensteuer entgegengehalten werden, andere Instrumente – wie beispielsweise die Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer – seien so ausgestaltet, daß ein Zugriff auf das Vermögen daneben keinen Platz habe. Dies ist aber immer noch eine steuerinterne Betrachtung, die den closed shop der Steuerpflichtigen nicht verläßt. Auf der zweiten Ebene ist die Gruppe der zu Vergleichenden zu erweitern durch Einbeziehung der Personen, die keine Steuern zahlen, weil sie über entsprechendes Einkommen oder Vermögen nicht verfügen. In dieser Funktion weist die Steuergerechtigkeit über den spezifischen Bereich des Steuerrechts hinaus und wird zum Bestandteil der allgemeinen Gerechtigkeitsvorstellungen. Die Frage stellt sich dann so, ob es gerechtfertigt oder gar geboten ist, Vermögensbesitzer mit einer Abgabe zu belasten, wobei der Ausgangspunkt dieser Frage darin besteht, daß es Vermögen in sehr unterschiedlicher Höhe gibt und daß ein großer Teil der Bürger überhaupt nicht über Vermögen verfügt.

<sup>20</sup> Fn. 11, siehe dazu auch Kirchhof, Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *StuW* 1996, 3

<sup>21</sup> Fn. 11, insbes. Bd. I, 251 ff.

Es bedarf nicht der Begründung, daß die Verteilungsgerechtigkeit<sup>22</sup>, die hier angesprochen ist und die einen Ausgleich gerade auch zugunsten der Nichtbesitzenden zum Ziel hat, eine Hauptaufgabe des Steuerrechts in einem modernen Staat darstellt. Dabei wird in den philosophischen und wissenschaftlichen Abhandlungen aus früherer Zeit bezüglich des Verteilungsgegenstandes nicht zwischen Einkommen und Vermögen unterschieden, weil eine solche Unterscheidung erst im Zusammenhang mit der Errichtung moderner Steuerrechtssysteme bedeutsam wurde. Für John Rawls, der in der zweiten Hälfte dieses Jahrhunderts eine eigenständige Theorie der Gerechtigkeit, bezogen auf die Fragen der modernen Gesellschaften, vorgelegt hat<sup>23</sup>, steht aber außer Zweifel, daß sich die Leistungsfähigkeit nach Einkommen *und* Vermögen richtet<sup>24</sup> und daß es Aufgabe einer gerechtigkeitsorientierten Verteilungspolitik sein muß, einen Ausgleich auch im Vermögensbestand zu bewirken.

Natürlich behauptet auch Rawls nicht, daß sich daraus das Erfordernis einer Vermögensteuer ergebe. Wie schon ausgeführt, können andere Steuern und Abgaben deren Funktion erfüllen. Es gibt in erster Linie die Einkommensteuer, die ja auch die Vermögensbildung und die Vermögenserträge erfaßt; es gibt ferner die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die auf den Erwerb des nicht durch eigenes Einkommen gebildeten Vermögens zugreift. Das ausgegebene Geld ist zudem Gegenstand der Umsatzsteuer. Ob daneben eine Vermögensteuer gerechtfertigt ist oder sich gar als notwendig erweist, darf aber nicht zu einer Zweckmäßigungs- oder Praktikabilitätsfrage heruntergestuft werden.

Das Augenmerk ist darauf zu richten, daß die Problemstellung nicht nur eine steuerrechtliche ist und daß dem Grundgesetz eine Werte- oder Ordnungsvorstellung allgemeiner Gerechtigkeit zugrunde liegt, die bei der Betrachtung und Interpretation der einzelnen Normen auch zu beachten ist. Man muß auch kein Anhänger speziell der Thesen von Rawls sein, kann statt dessen auf dessen Vorbilder Locke, Rousseau oder auch auf Kant zurückgreifen, auch auf die utilitaristischen Schulen und natürlich auch auf Aristoteles<sup>25</sup>, der die ausgleichende und die austeilende Gleichheit als den Kern der Gerechtigkeit herausgestellt hat. Das Gleichheitsprinzip mit den daraus folgenden Verteilungsgeboten wird stets als ein tragendes, gleichsam über den Verfassungen stehendes Prinzip aufgefaßt, das sich nicht in Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten erschöpft. Deshalb muß der gesamte soziale Aspekt einbezogen werden, wenn es um die Ausdeutung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geht. Tipke weist zutreffend auf das Phänomen hin, daß bei der Umsetzung der Gerechtigkeitvorstellungen in das Steuerrecht die Steuerspezialisten mehr oder weniger unter sich sind, einfach weil ohne detaillierten Sachverstand eine Bewältigung des Themas schwer möglich ist.<sup>26</sup> Gerade dies führt aber dazu, daß bei der Vielfalt der Faktoren, die das Steuerrecht bedrängen, der Gesichtspunkt einer gerechten Ordnung nur als einer unter vielen anderen gewertet oder einfach übersehen wird. Das Steuerrecht hat sich zu einer Spielwiese steuerjuristischer und ökonomischer Argumentationen entwickelt. Steuerliche Lenkungsmaßnahmen zur Belegung von Konsum, Investitionen und Wachstum, Verhinderung von Kapitalflucht, um Beispiele zu nennen, scheinen nach Belieben möglich.<sup>27</sup> Dabei wird gelegentlich Laut-

<sup>22</sup> Tipke (Fn. 11), Bd. I, 261.

<sup>23</sup> John Rawls, Eine Theorie der Gerechtigkeit, 1971.

<sup>24</sup> Ebd., z. B. 83, 311 ff., 343.

<sup>25</sup> Nikomachische Ethik, V. Buch.

<sup>26</sup> Fn. 11, Bd. I, 277.

<sup>27</sup> Ein anschauliches Beispiel bietet neben der Literatur der jüngsten Zeit die Sachverständigenanhörung vor dem Finanzausschuß des Bundestages (vgl. Fn. 4) Diejenigen Sachverständigen, die eine Vermögensteuer nicht ablehnten – Wieland, S. 15, 32; Hickel, S. 23; Loeffelholz, S. 91, 117 – hatten einen schweren Stand

stärke mit Überzeugungskraft gleichgesetzt.<sup>28</sup> Aber so sehr solche Zielsetzungen auch begründet sein mögen, sie können nicht das ganze Thema sein.

Bei der Einordnung der Vermögensteuer in das steuerliche System sei wiederum auf Tipke Bezug genommen, der nicht nur als unvoreingenommener Sachverwalter des Steuerrechtssystems gelten kann, sondern zu denen gehört, die das Steuerrecht als Bestandteil einer der Gerechtigkeit verpflichteten Gesamtrechtsordnung begreifen.<sup>29</sup> Tipke ist ein Gegner der Vermögensteuer und hat für dessen Abschaffung plädiert<sup>30</sup>, und zwar bevor das BVerfG seinen Beschluß vom 22. Juni 1995 gefällt hatte. Man wird sogar ohne weiteres sagen können, daß der Verfassungsrichter Kirchhof, dessen Handschrift in dem Beschluß deutlich wird, von Tipke maßgeblich beeinflusst sein dürfte, wenn beide auch in ihren Auffassungen von der Steuergerechtigkeit differieren.<sup>31</sup>

Tipke führt gegen die Vermögensteuer beachtliche Gründe ins Feld. Besser gesagt: Er sucht nicht nach Gründen *gegen* diese Steuer, sondern fragt zunächst nach ihrer Rechtfertigung innerhalb des Steuerrechtsgefüges. Er kommt zu dem Ergebnis, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit insbesondere durch die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer erfaßt sei.<sup>32</sup> Tipke geht dabei von der Grundüberlegung aus, die Vermögensteuer solle die Vermögenserträge, nicht aber die Vermögenssubstanz belasten.<sup>33</sup> Dies aber sei mit der Einkommensteuer wesentlich zutreffender zu gewährleisten. Wenn die Einkommensteuer dieses Ziel nicht erreiche, so liege darin keine Rechtfertigung der Vermögensteuer, sondern ein Auftrag an den Gesetzgeber, die Einkommensteuer entsprechend nachzubessern.<sup>34</sup> Dies ist eine weithin vertretene, vielleicht die vorherrschende Meinung.<sup>35</sup> Tipke stellt dieser Grundsatzposition die Rechtfertigungsmöglichkeiten gegenüber, wie beispielsweise diese: Der Ertrag aus Vermögen werde ohne nennenswertes Risiko erzielt; er werde mühelos erzielt; das Vermögen selbst schaffe mehr Freiheit und erhöhe die Kreditfähigkeit. Alle diese Gesichtspunkte sind nach Tipke mit dem Vorrang der Einkommensteuer abzufangen: Erst wenn sie sich in erhöhtem Einkommen niederschlagen – und demgemäß von der Einkommensteuer erfaßt werden –, wird die höhere Leistungsfähigkeit konkretisiert. Mit anderen Worten: Unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit bedarf es der Vermögensteuer nicht, weil die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch andere Steuerinstrumente, wobei insbesondere die Einkommensteuer zu nennen ist, gewährleistet wird.

Das Grundgesetz zwingt zu dieser Auffassung nicht. Wenn ich mich hier exemplarisch auf Tipke als Exponenten der einen Richtung berufen habe, möchte ich für die entgegengesetzte Position auf die dissenting opinion des Verfassungsrichters Böckenförde im Beschluß des BVerfG vom 22. 6. 1995 verweisen.<sup>36</sup> Das Grundgesetz schützt gem. Art. 14 das Eigentum, nicht das Vermögen. Der Eigentumsschutz steht in einem Spannungsverhältnis zum Sozialstaatsprinzip gem. Art. 20 GG und damit zum Verteilungsprinzip. Es ist auch nicht zwingend, die Vermögensteuer ausschließlich als Sollertragsteuer zu verstehen. Das Vermögen stellt gegenüber dem Einkommen eine selbständige Größe dar, die eine eigenständige Leistungsfähigkeit ergibt.

28 Vgl. z. B. Wagner zur Steuerreform, HBL. 19. 2. 1997.

29 Fn. 11, Bd. I, 263 f.

30 Fn. 11, Bd. II, § 15.

31 Tipke (Fn. 11), Bd. I, 423.

32 Ebd., 780.

33 Ebd., 778.

34 Ebd., 784.

35 Hinweis auf die Literatur bei Tipke (Fn. 11).

36 BVerfG (Fn. 1), D.

Diese Problematik soll hier nicht erneut erörtert werden.<sup>37</sup> Es ist aber wohl selbstverständlich, daß sich zumindest die Akzentuierung verschiebt, wenn der Eigentumsschutz mit Böckenförde enger umgrenzt aufgefaßt wird. Beim Versuch einer solchen Akzentuierung scheinen mir zwei Dinge von Bedeutung zu sein. Zum einen ist die These, die Einkommensteuer – möglicherweise zusammen betrachtet mit Umsatzsteuer und Erbschaftsteuer – könne das Verteilungsproblem bei richtiger Ausgestaltung lösen, zu relativieren. Zum anderen könnte es sein, daß eine stärkere Betonung des Sozialstaatsprinzips zu einer anderen Bewertung der gegen die Vermögensteuer vorgebrachten Argumente führt.

Die Einkommensteuer knüpft, soweit sie sich an das Vermögen wendet, an dessen Ertrag an. Wertsteigerungen erfaßt sie nur sehr eingeschränkt, wie beispielsweise bei der Besteuerung von Grund und Boden, von Gebäuden und von Wertpapierbesitz deutlich wird. Vermögen wird vielfach gerade mit Hilfe einkommensteuerlicher Vergünstigungen oder Einkommensteuervermeidungen gebildet. Es kann ohne prophetische Gaben vorausgesagt werden, daß dies im Prinzip auch so bleiben wird. Die Bundesregierung sieht in ihrem – allerdings bereits weitgehend bereits zerredeten – Konzept zur Steuerreform durchaus Regelungen vor, die geeignet sind, die Einkommensteuer in die von Tipke geforderte Richtung weiterzuentwickeln. So ist die Streichung der Vorschrift des § 34 EStG – halber Steuersatz bei Betriebsaufgabe und -veräußerung – vorgesehen. Damit würde eine Kernvorschrift der Verlustzuweisungsgesellschaften getroffen. Abgesehen davon, daß die Einschränkung des § 34 EStG bereits mehrfach beim Versuch geblieben ist, bleiben aber viele andere Steuersparmöglichkeiten erhalten.<sup>38</sup> Hier sei nur auf die vielfachen Möglichkeiten im Bereich der Personengesellschaften zur Vermeidung der Versteuerung stiller Reserven hingewiesen. Zu erwähnen sind auch vielfältige Verwaltungsregelungen, die zunächst geschaffen wurden, um die hochkomplizierten Gesetzesregelungen überhaupt anwendbar zu machen, sich dann aber zu einem Steuerspar-Instrumentarium unterhalb des Gesetzesrechts entwickelt haben.<sup>39</sup> Die Einkommensteuer ist ihrer Natur und Funktion nach so flexibel, daß sie immer wieder zu neuen Steuersparmodellen und Vermeidungsstrategien herausfordert. Bezieht man weiter die realisierten und nicht realisierten Vermögensmehrungen ein, die der Einkommensteuer nicht unterliegen, so wird sich für die nächsten Jahre die Forderung Tipkes nach einer die Leistungsfähigkeit voll erfassenden Einkommensteuer nicht erfüllen. Es wird bei einer Leistungsfähigkeit des Vermögens neben der des Einkommens verbleiben. Gerade hier zeigt sich ein Vorzug der Vermögensteuer, die gegenüber dem nervösen Auf und Ab bei der Einkommensteuer relativ resistent ist. Daß sie auch in Jahren gewollter oder ungewollter Verluste eingreift, muß kein Nachteil sein, sondern kann als ein verstetigendes Element der Steuerzahlung verstanden werden. Die beabsichtigte Senkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer von 53 v. H. auf etwa 40 v. H. wird Steuersparmodelle zwar zurückdrängen, fordert aber geradezu das Argument heraus, daß die Einkommensteuer eben nicht die Leistungsfähigkeit des Vermögenden voll erfaßt.<sup>40</sup> Dabei stellt sich die Frage, was denn unter der vollen Erfassung der Leistungsfähigkeit zu verstehen ist und wie mit einer vollen Erfassung der Leistungsfähigkeit überhaupt umgegangen werden kann.

Wenn man sich anschaut, wer sich mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Bestandteil steuerlicher Gerechtigkeit beschäftigt, so sind dies ganz überwiegend

<sup>37</sup> Vgl. z. B. Kahrs (Fn. 6).

<sup>38</sup> Augenblicklich besteht der Eindruck, daß die Reformansätze der Bundesregierung auf der Strecke bleiben werden, weil Mut und Bereitschaft zur Beseitigung des Besitzstande-Wildwuchses gering sind.

<sup>39</sup> Z. B. die Leasingerlasse, der Mitunternehmererlaß, die Bauherrnerlasse.

<sup>40</sup> Zum Problem der Steuersatzsenkung vgl. Flume, DB 1997, Heft 2, Gastkommentar.

Personen, die sich als Juristen oder Ökonomen der Steuermaterie verbunden fühlen. Der Erklärung von Tipke, dies liege an den Spezialkenntnissen, die das Steuerrecht erfordere, kann man aber auch noch eine weitere hinzufügen. Nimmt man den Beginn des Marsches in den modernen Steuerstaat im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts an, so sind Entwicklung und Ausbau des Sozialstaates stets positiv verlaufen. Dasselbe gilt für den Einkommen- und Vermögenstatus breiter Schichten der Bevölkerung, wenn man von den kriegsbedingten Einschnitten absieht. Bei dieser Entwicklung zum Wohlfahrts- und Wohlstandsstaat war das Augenmerk der Steuerrechtswissenschaft primär darauf gerichtet, Übergriffe des begehrliehen Steuerfiskus abzuwehren. Steigende Einkommen, Inflation und progressiver Steuersatz führten zu automatischen Steuererhöhungen. Hier lagen Schwerpunkte der Steuerrechtswissenschaft. Da andererseits die Möglichkeiten staatlicher Kreditaufnahme unbeschränkt erschienen, bestand auf der Seite der Bedarfsträger kein Anlaß, die Grenze steuerlicher Belastbarkeit der Bürger zu problematisieren. Diese Politik wurde und wird noch fortgesetzt, obwohl inzwischen eine dramatische Veränderung der sozialen Verhältnisse eingetreten ist. Die hohe Arbeitslosigkeit ist die längst erwartete Folge der Technisierung aller Wirtschafts- und Dienstleistungsbereiche einschließlich der öffentlichen Verwaltung. Die Globalisierung der Märkte, der Verlust der Monopolstellung der klassischen Industrieländer durch das Hinzutreten ständig neuer Industrienationen, die Mobilität von Menschen und Kapital sind nur einige weitere Faktoren, die zu dieser Veränderung beitragen.

Die Folgen sind sichtbar. Das soziale Netz ist in seinem bisherigen Standard nicht zu finanzieren; das Rentensystem befindet sich in einer schweren Krise; die gesundheitliche Versorgung wird zurückgefahren, um nur Beispiele zu nennen. Es spricht auch nichts dafür, daß diese Entwicklung ein nur vorübergehendes Phänomen darstellt.

Auch das Steuerrecht muß diese neue Situation mit einer differenzierten Sichtweise berücksichtigen. Zwar muß der Ausgangspunkt sein, daß in einer freiheitlichen Gesellschaftsordnung der Staat seinen Bürgern das Erwirtschaftete belassen muß, soweit es nicht notwendige Aufgaben der Gemeinschaft zu finanzieren gilt. Die grobe Vorstellung einer Gesamobergrenze ist damit vorgegeben. Was die einzelnen Gruppen betrifft, so hat das BVerfG für eine jedenfalls die Grenze mit seinen Entscheidungen zum Existenzminimum definiert.<sup>41</sup> Wenn das Existenzminimum nicht erwirtschaftet wird, darf überhaupt keine Steuer erhoben werden. Wenn der Gesetzgeber aber zwischen Existenzminimum und Beginn der Steuerzahlungspflicht keinen Spielraum einräumt, so folgt daraus, daß die unmittelbar über dem Existenzminimum liegende Gruppe somit im Grenzbereich der zulässigen Belastungsgrenze besteuert wird. Dieser harten Belastung ist das Einkommen um so weniger ausgesetzt, je weiter es sich vom Existenzminimum entfernt. Es ist Sache des Gesetzgebers, mit dem progressiven Steuertarif ein vernünftiges Maß der Belastung herzustellen. Dabei muß die Tatsache, daß es Gruppen gibt, die im Bereich der Obergrenze besteuert werden, auf die Definition der Belastungsgrenze auch der anderen Gruppen ausstrahlen. Es kann daher nicht richtig sein, eine allgemeine Obergrenze der steuerlichen Gesamtbelastung zu fordern, die ohne weitere Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit mit 50 v. H. des Einkommens festgelegt wird.<sup>42</sup>

Es mag durchaus als verdienstvoll bezeichnet werden, wenn das BVerfG mit seiner

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

42 Vgl. dazu Schneider mit Stellungnahme von Tipke, StuW 1994, 58; Felix, NJW 1997, 305.

These von der »Hältigkeit« diese Thematik überhaupt anspricht. Andererseits mutet es aber fast befremdlich an, wenn es dabei die sich dramatisch verändernden sozialen Bedingungen nicht einbezieht. Der Schutz des Eigentums vor dem Zugriff des Steuerstaates, ja die Ausweitung dieses Schutzes durch die Einbeziehung des Vermögens in den Eigentumsbegriff beherrscht die Entscheidung. Die verteilungspolitische Funktion der Vermögensteuer wird mit der Bemerkung abgetan, das Aufkommen von lediglich 7 Milliarden DM sei verteilungspolitisch nicht von Bedeutung, wobei nicht erwähnt wird, daß das geringe Aufkommen schon bei einer verfassungsgerechten Bewertung des Grundvermögens deutlich ansteigen würde und auch ohne diese immerhin mehr als 30 v. H. der Körperschaftsteuer ausgemacht hatte. Die gegenüber dem Eigentumsschutz (Art. 14 GG) geringere Bewertung der verteilungspolitischen Problematik (Art. 20 GG) ist dabei konsequent, wenn die Vermögensteuer nur als »Sollertragsteuer« zugelassen wird, als eine Art ergänzender Einkommensteuer auf fiktive Vermögenserträge.<sup>43</sup> Eine stärkere Gewichtung des verteilungspolitischen Aspekts, die beispielsweise Böckenförde vertritt<sup>44</sup>, könnte aber gerade dazu führen, daß die Sollertragstheorie, soweit sie eine Begrenzung der Vermögensteuer darstellen soll, mit Art. 20 GG nicht vereinbar ist.

kehrt man an dieser Stelle zu allgemeinen Gerechtigkeitsüberlegungen wie denen von John Rawls zurück, so stellt sich die Frage nach einer Rechtfertigung einer Vermögensteuer vielleicht doch etwas anders. In den vergangenen Jahrzehnten war es bei Vollbeschäftigung ein zentrales Anliegen der Politik, die Vermögensbildung breiter Kreise der Bevölkerung zu fördern. Wenn auf Grund einer veränderten Situation für einen großen Teil der Bevölkerung eine deutliche Verschlechterung der finanziellen Situation künftig hingenommen werden muß, kommt dem verteilungspolitischen Grundsatz erhöhte Bedeutung zu, daß der Mehrbegünstigte ein Opfer zugunsten des Wenigerbegünstigten zu erbringen hat. Nach Rawls<sup>45</sup> ist dieses Problem im Geiste der »Fairneß« anzugehen, also in einem solidarischen Bewußtsein der Beteiligten. Es müßte also nicht gefragt werden, wie man den gefräßigen Steuerstaat vom Vermögen fernhalten kann, sondern ob eine ergänzende Vermögensteuer neben den anderen Steuern, insbesondere auch bei einer Herabsetzung des Spitzensatzes bei der Einkommensteuer, einen sinnvollen oder gar erforderlichen Beitrag darstellen kann. In unserem Fall kommt aber entscheidend hinzu, daß es ja beim Jahressteuergesetz 1997 gar nicht darum ging, die Steuerlandschaft um eine neu einzuführende Vermögensteuer zu bereichern. Es war also zu fragen, ob es gerechtfertigt war, innerhalb des derzeitigen sozialen Gesamtgeschehens eine bestehende Vermögensteuer abzuschaffen. Unter diesem Blickwinkel sollen noch einmal einige der wesentlichen Argumente für und gegen die Vermögensteuer betrachtet werden.

Es wird davon ausgegangen, daß mit einer Vermögensteuer keine schleichende Enteignung beabsichtigt sein kann und daß auch keine populistisch motivierte Belastung der Vermögensinhaber an einer denkbaren Obergrenze beabsichtigt ist. Dies würde nicht nur zu einer verfassungsrechtlich unvertretbaren Unsicherheit führen, sondern würde den hier angelegten Maßstab der »Fairneß« gleichsam von der anderen Seite aus verletzen. Deshalb sind Forderungen aus Oppositionskreisen, Vermögen über 1 Mio. DM mit einer Sonderabgabe in Höhe von 1–4 v. H. zu belegen, wie sie zu Beginn dieses Jahres erhoben wurden, nicht hilfreich. Aus den Erfahrungen der Vergangenheit kann aber abgeleitet werden, daß Steuersätze von etwa 0,5 bis

43 Vgl. dazu Kahrs (Fn. 6).

44 Abweichende Meinung (Fn. 1), D.

45 Rawls (Fn. 23).

0,8 v. H. innerhalb einer sorgfältig konzipierten Vermögensteuer getragen werden können. Dies gilt um so mehr, wenn im Zuge des internationalen Steuerwettbewerbs die Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbelastung zurückgenommen wird. Weil die Vermögensteuer nur ergänzenden Charakter haben soll, müssen ihr hohe Freibeträge, etwa von einer halben bis nahe einer Million DM, vorgeschaltet werden. Andererseits müßte sie dann im Interesse des Aufkommens eine möglichst breite Bemessungsgrundlage verwenden. Danach lassen sich die einzelnen Probleme wie folgt darstellen:

Hohe Freibeträge und ein niedriger Steuersatz entschärfen eine Reihe wesentlicher Gründe, die gegen die Vermögensteuer vorgebracht werden: Die Vermögensteuer führe zur Doppelbesteuerung, weil bereits beim Vermögenserwerb eine Belastung durch Einkommensteuer oder Erbschaftsteuer erfolge. Sie sei auch in ertragslosen Jahren zu entrichten. Das sind Argumente für ein Maßhalten bei der Besteuerung, nicht solche gegen die Steuer schlechthin. In diesem Zusammenhang sei angemerkt, daß in früheren Jahren die Vermögensteuer wie die Kirchensteuer bei der Einkommensteuer abziehbar war. Damit könnten Belastungsspitzen durchaus abgeflacht werden. Bei ererbtem Vermögen könnte eine Vermögensteuer-Befreiung für etwa 3 Jahre nach dem Erbanfall eingeräumt oder eine Teilanrechnung der Erbschaftsteuer erwogen werden.

Die Vermögensteuer bestrafe das Sparen und die Vorsorge für das Alter. Auch dieses Argument fällt noch in die eben genannte Kategorie. Zu erwägen wäre, etwa ab dem 60. oder 65. Lebensjahr eine Verdoppelung der Freibeträge vorzusehen.

Die Vermögensteuer auf Betriebsvermögen habe keine sinnvolle Begründung. Da sie die Betriebe auch in Verlustjahren belaste und von anderen Staaten, z. B. Österreich, abgeschafft werde, sei sie investitionsfeindlich und standortschädlich. Setzt man diese Argumentation zunächst mit dem Gerechtigkeitsprinzip in Beziehung, so läßt sie sich mit dem utilitaristischen Prinzip rechtfertigen. Gerecht ist danach, was dem Gesamtwohl am meisten dient. Der internationale Standortwettbewerb kann einen Staat ganz sicher zu steuerlichen Maßnahmen veranlassen, die er eigentlich nicht beabsichtigt. Hier sind Fragen angesprochen, die hier nicht Gegenstand sein können. Es geht letztlich darum, ob der nationale Staat bei zunehmender Globalisierung der Wirtschaftsprozesse Herr über die Faktoren bleibt, über die er zur Gewährleistung einer gerechten Ordnung für seine Bürger bestimmen können muß, oder wer an seine Stelle tritt. Gegenüber einer Überspitzung des utilitaristischen Konzepts dahingehend, daß letztlich alles zulässig sein muß, wozu das Gesamtwohl zwingt, ist auf die individuellen Freiheitsrechte des Grundgesetzes und auf dessen oberstes, in Art. 1 niedergelegtes Prinzip, die Wahrung der Menschenwürde, hinzuweisen. Gerade weil dem Staat hier Handlungsspielräume verloren gehen können, ohne daß eine andere – übergeordnete – Institution an seine Stelle tritt, muß er hier mit großer Sorgfalt und mit Augenmaß operieren. Im internationalen Steuerwettbewerb geht es in allererster Linie um die Höhe der Ertragsteuern. Eine Senkung der Körperschaftsteuer und des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer wird sich ebenso wie die Einschränkung und schließlich Abschaffung der Gewerbesteuer kaum vermeiden lassen. Demgegenüber kommt der Vermögensteuer hier sehr viel geringere Bedeutung zu. Das kann man daraus entnehmen, daß die Entlastung der Betriebsvermögen durch das Steueränderungsgesetz 1992 – Berechnung des Betriebsvermögens für Vermögensteuerzwecke nach den Bilanzwerten – ein positives Echo der Wirtschaft nicht ausgelöst hat. Dabei stellte diese »Steuervereinfachung« eine Minderung der betrieblichen Vermögensteuer um etwa 30 v. H. dar.<sup>46</sup> Auch die Abschaffung der Vermö-

<sup>46</sup> Vgl. Christoffel, Neue Anteilsbewertung ab 1993, GmbHRdsch. 1993, 205.

gensteuer ist durch die Wirtschaft kaum positiv kommentiert worden. Es ist daher sicherlich nicht geboten, die Vermögensteuer beim internationalen Standortwettbewerb hoch zu gewichten, zumal auch in anderen Industriestaaten, beispielsweise den USA, vergleichbare Steuern auf Betriebsvermögen bekannt sind.

Andererseits trifft die These Tipkes, die Ertragsteuern erfassen die Leistungsfähigkeit hinreichend, auf das Betriebsvermögen noch am ehesten zu. Betriebsvermögen dient der Gewinnerzielung. Der Gewinn wird versteuert; das gilt auch für realisierte stille Reserven. Eine überschießende Leistungsfähigkeit ist bei großen, anonymen Kapitalgesellschaften nicht vorhanden. Anders verhält es sich bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Hier ist die Grenze zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen unscharf und vielfältig gestaltbar. Es könnte sich daher anbieten, ein Konzept zu überlegen, nach dem Kapitalgesellschaften von der Vermögensteuer ausgenommen werden<sup>47</sup>, nicht aber die Anteile an solchen Gesellschaften. Damit wäre die doppelte Erfassung mit Vermögensteuer – bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter – vermieden; gleichzeitig wäre die Gleichbehandlung mit Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die nicht von der Vermögensteuer auszunehmen sind, hergestellt.

Die Vermögensteuer sei nicht vollziehbar, weil werthaltige Gegenstände des privaten Bereichs, Schmuckstücke, Teppiche, Antiquitäten, so gut wie nicht erklärt würden. Hier scheint mir in der Tat keine Veranlassung zu bestehen, die Privatsphäre nach derartigen Gegenständen auf der Suche nach einer besonderen Leistungsfähigkeit durch den Besitz von Teppichen zu durchforsten. Dieser Bereich ist nicht die Zielrichtung einer Vermögensteuer und kann von der Besteuerung – etwa durch hohe Freibeträge – ausgenommen werden.

So bleibt schließlich die Frage nach der Kosten-Nutzen-Relation. Stehen die Kosten einer solchen Steuer in einem unvernünftigen Verhältnis zum Steueraufkommen, so sollte auf sie verzichtet werden. Dabei interessieren nicht nur die Kosten der Steuerverwaltung, sondern auch die bei den Unternehmen und ihren Beratern. In der Anhörung vor dem Finanzausschuß des Bundestages am 26. Juni 1996 sind teilweise krasse Mißverhältnisse zwischen Steuerbetrag und Beratungskosten vorgetragen worden.<sup>48</sup> Die Bewertung des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften sind aber angesichts des geringen Steuersatzes radikaler Vereinfachung zugänglich. Auf der Seite der Steuerverwaltung liegen die nicht darstellbaren Kosten insbesondere in einer neuen Einheitsbewertung des Grundvermögens. Auch dieses Problem erscheint aber als lösbar, beispielsweise mit einer Anlaßbewertung wie bei der Erbschaftsteuer, wobei die Werte vom Steuerpflichtigen zu berechnen wären und zunächst vorläufig zugrunde gelegt werden könnten. Das hier anzuführende Thema der Steuervereinfachung sollte nicht überbewertet, sondern auf die Einkommensteuer konzentriert werden. Was die Verwaltungskosten betrifft, so ist die Auffassung der Finanzminister der Länder, Steuerbeamte kosteten mehr Geld als sie einbrächten, ohnehin nicht nachzuvollziehen und bei einer Landessteuer schon gar nicht.

<sup>47</sup> Eine Ausnahme bei der Vermögensteuer läßt sich jedenfalls leichter rechtfertigen als bei der Erbschaftsteuer, bei der die Betriebsvermögen durch das Steueränderungsgesetz 1997 m. E. in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise begünstigt worden sind.

<sup>48</sup> S. o. Fn. 4, z. B. Lehwald, 84.

Unter Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten mag man über das Für und Wider einer Vermögensteuer geteilter Meinung sein. Die ökonomisch gegen die Vermögensteuer ins Feld geführten Argumente sind anfechtbar. Eine Bewertung unter Gesichtspunkten der Steuergerechtigkeit darf sich nicht auf steuerliche Sachgesetzlichkeit beschränken, sondern muß den gesellschaftspolitischen Gesamtzusammenhang und den veränderten verteilungspolitischen Maßstab einbeziehen. Dies weist weit über das Problem des Steuerrechts hinaus. Die Abschaffung der Vermögensteuer angesichts der Gesetzesvorhaben, die wegen der sich wandelnden sozialen Verhältnisse und der international notwendigen Verringerung der Ertragsteuersätze bereits in Arbeit sind, stellt einen Verlust an Gerechtigkeit dar. Gerade mit Rücksicht auf die vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten zur Beeinflussung der Ertragsteuerbelastung stellt die Vermögensteuer einen eigenständigen Faktor der steuerlichen Leistungsfähigkeit dar. Sie dient überdies dem sozialen Frieden, weil ohne ein solches Instrument die Vermögenden, die »Besserverdienenden«, ständig wechselnden Angriffen und Begehrlichkeiten nach Sonderzuschlägen und ähnlichem ausgesetzt sein werden. Der daraus resultierende Schaden könnte größer sein als die Belastung durch eine moderate Besteuerung des Vermögens. Stellt man sich als Zielvorstellung ein Aufkommen von etwa 15 Milliarden DM vor, so wäre das verteilungspolitisch ein erheblicher Beitrag, höher als ein Prozentpunkt bei der Mehrwertsteuer. Gemessen an den in Deutschland vorhandenen Vermögen wäre der Betrag immer noch gering.

## Wolfgang Lesting Polizeirecht und offene Drogenszene

### *I. Einleitung*

In der Bundesrepublik Deutschland hat sich in den letzten Jahren trotz eines nach wie vor bestehenden Nord/Süd- und Stadt/Landgefälles insgesamt ein differenziertes Drogenhilfesystem entwickelt. Mit dem Ausbau niedrigschwelliger, in erster Linie auf Schadensbegrenzung abzielender Angebote konnte die traditionelle, abstinenzorientierte Drogenpolitik abgelöst werden. Dennoch bleiben stark verelendete Abhängige der offenen Drogenszene übrig, die auch akzeptierender Drogenarbeit kaum zugänglich sind. Die negativen Begleiterscheinungen dieser offenen Drogenszenen sind allgemein bekannt: sichtbarer Erwerb und (teils) intravenöser Konsum von harten Drogen, erhöhte Beschaffungskriminalität im Umfeld, vielfältige Belästigungen von Passanten und Anwohnern, herumliegende Spritzen auf öffentlichen Plätzen, in Hauseingängen und Gärten. Größe und Zusammensetzung der offenen Szene variieren dabei nicht nur nach Jahreszeit und Tagesverlauf, sondern werden auch vom Zustrom anderer sozialer Randgruppen beeinflusst.

Offene Drogenszenen dürfen nicht als unvermeidliche Folge einer liberalen Drogenpolitik mißverstanden werden. Soweit sie in den 80er Jahren politisch toleriert wurden, waren in erster Linie gesundheitspolitische Ziele ausschlaggebend: Die Of-