

독일 연방헌법재판소 재산세
위헌결정 요약과 그 시사점

최명근

독일 연방헌법재판소 재산세 위헌결정 요약과 그 시사점

1판1쇄 인쇄/ 2006년 4월 10일

1판1쇄 발행/ 2006년 4월 14일

발행처/ 한국경제연구원

발행인/ 노성태

편집인/ 노성태

등록번호/ 제318-1982-000003호

(150-756) 서울특별시 영등포구 여의도동 28-1 전경련회관

전화 3771-0001(대표), 3771-0057(직통) / 팩스 785-0270~1

<http://www.keri.org>

© 한국경제연구원, 2006

한국경제연구원에서 발간한 간행물은

전국 대형서점에서 구입하실 수 있습니다.

(구입문의) 3771-0057

값 6,000원/ ISBN 89-8031-400-0

* 제작대행: (주)FKI미디어

Contents

요 약

I. 서 언 / 11

II. 독일 평가법과 재산세법의 개요 / 13

1. 평가법의 개요 / 13
2. 집행이 정지된 재산세법의 개요 / 18

III. 독일 연방헌법재판소의 결정 내용 요약 / 23

1. 내용 요약의 기본시각 / 23
2. 재산종류별 평가 불균형과 일률적 세율의 적용
: 평등원칙과의 불합치 / 24
3. 재산세 등 세부담 한계기준 실시 내용의 요약 / 26
4. 비켄훔데 재판관의 반대의견 / 29

IV. 맺음말: 시사점 / 33

참고문헌 / 38

<부 록 1> / 39

<부 록 2> / 99

요 약

□ 독일 연방헌법재판소의 재산세 위헌결정문 소개 필요성

- 이 위헌결정은 우리나라 부동산 관련 조세 부담수준의 헌법적 평가에 중요한 자료인바, 다음과 같은 원칙을 천명하고 있음.
 - 사유재산의 사용·수익에 대한 과세가 수익을 모두 몰수하는 정도이면 헌법의 재산권 보장제도와 조화되기 어렵고
 - 최소한 재산보유과세에서는 과세 후 수익의 절반 정도를 납세자의 수중에 남겨야(반액과세의 원칙) 재산권의 본질적 내용을 침해하지 않는 것임.
- 우리의 부동산 관련 보유과세를 이러한 이론과 기준에 따라 재평가하여 그 장래의 운용에 참고할 필요가 있음.

□ 독일 연방헌법재판소의 결정 내용 요약

- 과세대상 재산의 평가가 균형을 잃은 상태에서 균일한 비례세율로 과세하는 것은 기본법의 평등원칙에 맞지 아니하여 위헌임.
 - 과세대상 재산의 평가는 수익가격방법을 원칙으로 하면서 일부의 재산은 통상가격 내지 실물가격방법에 의해 예외적으로 평가하고 있는바
 - 평가한 결과가 시가대비 전자는 낮고, 후자는 높음에도 불구하고
 - 평가금액을 재산의 소유자별로 합산하여 균일한 비례세율로 과세하는 것은 평등원칙에 위배됨.

- 재산보유세는 본질이 수익세이므로 재산세 및 기타 조세의 부담의 합계가 과세재산에서 발생하는 수익의 50%를 초과할 수 없다는 과세의 상한한계(반액과세의 원칙)를 제시함.
 - 재산세와 소득세 등을 과세함에 있어서 그 과세기초는 재산의 수익성이며, 저장(貯量, Stock)상태에 있는 재산에 반복적·주기적으로 과세하는 헌법적 한계는 준수되어야 함.
 - 재산보유에 대한 과세는 재산의 처분권 및 이용권에 기초를 둔 인격의 자유를 전개하는 것에 대해 침해적일 수 있음.
 - 재산보유에 대한 과세는 사적 향수(享受) 및 창출된 수익의 법적 지위를 뜻하는 처분권이 계속 납세자의 수중에 남아 유지될 수 있는 범위 안에서만 허용됨.
 - 따라서 재산보유에 대한 조세 및 다른 조세의 부담합계는 재산의 원본이 침해되지 않고, 그 재산에서 발생하는 기대수익으로 납부할 수 있어야 함.
 - 재산수익에 대한 다른 조세 외에 추가로 과세할 수 있는 재산보유과세는 총조세부담액이 그 기대수익의 반액을 넘지 않는 한도 내에서만 허용되는 것임.
- 독일 연방헌법재판관 1인의 반대의견 - 그 개요는 다음과 같음.
 - 과세대상 재산의 평가가 균형을 잃은 상태에서 균일한 비례세율로 과세하는 것이 기본법의 평등원칙에 불합치한다는 결정주문에는 찬성함. 그러나
 - 제청된 바도 없는 법률문제를 앞당겨 판결하는 것은 재판부가 자신의 권한을 유월하여 연방헌법재판소에 부여된 사법적 자체의 요청을 무시하는 것이고

- 재산에 대한 과세가 재산의 실체에 대한 과세는 허용될 수 없고, 기대수익에 대한 관세에 국한하여 허용된다는 재판부의 의견은 기본법에서 도출될 수 없는 주장이며
- 재산세의 본질을 기대수익과세라고 보는 결정은 부적절하고, 지금까지의 연방헌법재판소의 결정례와도 불합치함.
- 재산에 대한 과세의 상한선을 제시함에 있어서 다른 소득의 존부는 고려하지 아니하고 오직 당해 재산에서 발생하는 수익만을 그 기준으로 하면서도 수익에 대한 다른 조세의 부담까지 고려하는 것은 논리에 맞지 아니하고
- 재산세를 기대수익과세로 형성할 것인지 혹은 실체과세(實體課稅)로 형성할 것인지의 문제는 조세정책의 문제일 뿐, 헌법의 문제가 아니라 세법학의 문제에 불과함.
- 반액과세의 원칙은 대재산가들이 높은 수익성이 발생하는 곳에 투자하면 소득세의 누진부담만으로도 수익의 반을 초과하여 보유과세를 할 수 없게 되고, 적은 재산을 가진 투자자는 수익이 적기 때문에 소득세의 최고단계로 과세되지 않으므로 오히려 보유과세를 받게 되는 모순이 발생할 것임.

□ 시사점

- 재산보유과세에서 대상재산에 대한 평가의 중요성을 시사하고 있음.
- 평가가 합리적이지 못한 우리 과세재산의 평가제도에 대해 재고하는 반성이 있어야 할 것임.

- 영국의 재산평가국(The Valuation Office Agency)과 같이 건설교통부·행정자치부 및 국세청 등에 분산된 평가업무를 통합, 상설 평가기구를 만들어 과세평가의 과학화·형평화를 제고해야 할 것임.
- 독일 현재 결정에 비추어 우리의 부동산 보유과세는 독일 현재가 제시하는 과세 상한선을 넘는 무리한 제도인 것임.
- 과세대상 부동산을 시가평가방법으로 평가한 금액을 과세표준으로 하고
 - 보유하고 있는 부동산과 직접 관련되는 채무액도 공제하지 않는 구조이며
 - 세율은 재산세와 종합부동산세가 모두 초과누진구조일 뿐만 아니라
 - 최고 한계세율이 재산세의 경우 0.5%, 종합부동산세의 경우 4%에 이르고(위헌결정을 받은 독일 재산세의 비례세율은 자연인 0.5%, 법인 0.6%였음)
 - 앞으로 부동산을 많이 보유한 세대의 경우 그 실효부담률이 3%를 초과하고, 당해 부동산에서 발생하는 소득의 130%까지 부담하는 경우가 나타날 것이기 때문임.

독일 연방헌법재판소 재산세
위헌결정 요약과 그 시사점

ISSUE PAPER 06-26

I. 서 언

본 자료집에 의해 소개하는 독일 연방헌법재판소의 재산세(순재산세)에 관한 위헌 결정례는 우리의 부동산 관련 보유과세제도(지방세인 재산세 및 그에 부가적으로 과세되는 모든 세목과 국세인 종합부동산세 및 그에 부가적으로 과세되는 세목 전체: 이하 같다)에 대해 이를 개선하거나 그 관련법규를 해석·적용(운용)하는 데 귀중한 중요자료가 될 수 있을 것이다. 이 글에서는 이를 소개한다. 그렇게 귀중하고 중요한 자료라고 보는 이유는 다음과 같다.

첫째, 헌법은 사유재산의 사용·수익·처분을 기본권의 하나인 소유권으로 보장하고 있는바, 그 사유재산의 사용·수익에 의해 발생하는 수익에 과세함에 있어서, 그 사용·수익의 경제성을 상실하는 정도로 또는 그 수익을 몰수하는 것에 가까울 정도로 조세부담을 지우는 것은 헌법의 재산권 보장규정과 조화되기 어렵고

둘째, 사유재산권에 대한 과세는 개인이나 기업이 당해 재산에 대해 여전히 경제적으로 정상적인 운용을 계속 유지할 수 있을 정도로 과세해야 재산권의 본질적 내용을 침해하지 않는 것이라고 할 것이며

셋째, 설사 보유과세가 재산몰수적인 지경에까지는 이르지 아니하더라도 과세 후에 수익의 절반 정도의 경제적 가치를 납세의 무자에게는 남겨 주어야 헌법이 보장하고 있는 재산권의 본질적 내용을 침해하지 않는다는 내용(반액과세의 원칙)이 담겨져 있기 때문이다.¹⁾

1) 『부동산과 조세』(한국세법학회) 중 2005년 12월 3일 조세관련학회 연합학술

우리의 부동산 관련 보유과세제도를 이러한 이론과 기준에 따라 다시 평가해 보는 것은 앞으로 그 보유과세제도 운용에 유의한 참고가 되리라고 본다.

그런데 여기에서 소개하는 독일 연방헌법재판소의 재산세 위헌결정의 내용을 이해하기 위해서는 먼저 당시의 재산세 과세대상 재산을 과세평가 하는 독일의 「평가법」과 위헌결정을 받아 집행이 장기간 정지되고 있는 「재산세법」의 개요를 이해할 필요가 있다. 이 요약문에서는 먼저 그 평가법 규정의 대강과 위헌결정이 내려진 그 재산세법의 개요를 소개하고, 그 다음으로 재산세법에 대한 위헌결정의 중요 핵심내용을 간추려 요약하고자 한다. 보다 구체적인 내용은 독일 연방헌법재판소의 재산세에 대한 위헌결정문(Bundesverfassungsgericht, 2-BvL-37/91 Beschluss vom 22.06.1995)의 전문번역과 그 결정원문(독일어)을 참조하면 될 것이다.

대회에서 이동식 경북대 교수가 발표한 「헌법의 시각에서 본 부동산세제」를 참조하기 바람.

II. 독일 평가법과 재산세법의 개요

1. 평가법의 개요²⁾

(1) 제1편 재산평가 총칙

1) 적용범위와 경제단위 평가: 평가법의 총칙규정은 연방법률에 의해 규제되는 모든 공과금 부과에 적용한다(평 1①).

평가는 각 경제단위를 기준으로 한다. 경제단위는 거래의 통념에 의해 판정한다. 즉 토지에 대한 관습, 관행, 개개 경제재의 용도 및 경제적 상관성을 고려하여 경제단위를 판정한다(평 2①).

2) 통상가격에 의한 평가: 평가는 특별한 규정이 없는 한 통상가격(일반가격)을 기초로 한다. 통상가격은 일반적인 거래로 이루어지는 양도에서 당해 경제재의 성질에 따라 수령할 수 있는 가격으로 결정한다(평 9①②).

3) 기업재산의 평가: 기업에 공하는 경제재는 통상가격 또는 부분가격에 의해 평가한다. 부분가격이란 당해 기업 전체의 취득자가 총구입가격의 범위 내에서 개개의 경제재에 대해 평가하는 금액을 말한다. 이 경우 당해 취득자가 그 기업을 계속하는 것을 전제로 한다(평 10).

4) 유가증권 및 물적회사의 지분 등 평가: ① 평가기준일 현재 독일 거래소에서 공정거래(Amtlicher Handd)되고 있는 유가증권 및

2) 이 내용은 清永敬次·波多野 弘·熊本敬一郎 譯, 『評價法』, 中川一郎 編, 『西ドイツ財産税法·評價法文集(邦譯)』, 京都: 税法研究所, 1979에 의해 1978. 11.

30. 최종 개정된 평가법(BGBI. I. S. 2369, BSStBI I S. 862)을 요약한 것임.

국채원부채권은 평가기준일의 공정거래상 형성된 최저가격으로 평가한다(평 11①).

② 상기 ①에 해당하지 아니하는 물적회사(주식회사·주식합자회사 등)에 대한 지분은 통상가격에 의해 평가한다. 평가기준일 전 1년 이내의 매매가격에서 통상가격을 추산할 수 없는 경우에는 당해 물적회사의 재산 및 예상수익을 고려하여 견적가격으로 평가한다(평 11②).

③ 상기 ① 및 ②에 계기하지 아니한 금전채권 및 채무는 액면가액에 의하여 평가한다(평 12①).

④ 일정기간에 한정되는 수익 또는 급부의 총가액은 복리에 의한 중간이자를 공제한 개개 연간금액의 총계에 의해 평가한다(평 13①).

⑤ 수익이 금전인 경우 1년의 수익금액은, 특별히 가격이 확정되어 있지 아니하는 경우, 5.5%에 의하여 산정한다(원본의 통상가격에 5.5%를 곱하여 1년간의 수익금액을 산정한다는 의미). 금전이 아닌 수익 또는 급부(주거, 식사, 물품 기타 현물수입)는 소비자의 통상적 평균가격에 의해 평가한다(평 15).

⑥ 경제재의 수익에 의해 원본가격을 산정함에 있어서 그 수익의 연간금액은 당해 수익을 발생시키는 경제재(원본)를 평가법에 따라 평가한 가격의 18분의 1을 초과할 수 없다(평 16).

(2) 제2편(평가의 특별규정)

1) 특별규정의 적용범위: ① 평가법 제2편의 특별규정은 재산세에 이를 적용한다.

② 특별규정은 당해 각 관계 법률에서 정하는 세목(細目)의 규정에 따라 부동산세, 영업세, 부동산취득세 및 상속세에 대해서도

이를 적용한다.

③ 특별한 규정이 없으면 제2편에 규정된 특별규정 외에 평가법 제1편의 규정들도 적용한다(평 17).

2) 통일가격과 그 확인평가의 주기: ① 재산세 과세대상에 속하여 평가대상이 되는 재산의 종류는 농림업용재산, 기본재산, 사업용재산, 기타의 재산으로 분류한다(평 18).

② 국내의 부동산 중 농림업·부동산 사업용의 부동산, 국내의 영업, 국내의 광물채굴권에 대하여는 통일가격을 확인한다(평 19)
①. 통일가격은 제2편 제1장(통일평가: 제19조~제109a조)의 규정에 따라 산정한다(평 20).

③ 통일가격은 부동산 등과 광물채굴권의 경우에는 6년마다, 사업용재산의 경제단위의 경우에는 3년마다 확인한다. 이를 기본확인이라고 한다. 일정한 요건의 발생에 따라 변경확인 또는 사후확인을 할 수 있다(평 21①, 22, 23 등 참조).

④ 국내에 소재하는 농림업용재산, 기본재산 및 사업용재산은 평가법 제33조부터 제109a조까지의 규정(평가의 특별규정으로서 통일가격을 평가하는 규정임: 요약자의 주석)을 적용한다(평 32).

⑤ 6천 마르크(EU의 화폐단위 통일 전 독일의 화폐단위: 이하 같다) 이상 되는 가격의 사업용재산, 부동산 등 또는 광물채굴권이 귀속된 자는 통일가격 확인을 위한 가격신고서를 제출할 의무를 진다. 당해 신고서는 조세기본법상의 조세신고서에 해당하는 것으로 한다(평 28).

3) 농림업용재산의 평가: ① 농림업용재산의 평가는 수익가격을 기초로 한다. 수익가격의 산정은 수익능력을 기초로 한다. 수익능력이란 부채가 없는 경영에서 통상적 그리고 계속적으로 얻을 수 있는 순수익을 말한다. 수익가격의 평가액은 순수익가격의 18배로 한다(평 36①②, 78).

② 여기에서 농림업용재산이란 계속하여 농림업에 제공할 것으로 정해진 일체의 경제재를 말하는바, 이는 토지, 주거용 가옥 및 사업용 건물, 사업용 고정자산 및 사업용 유동자산의 정상 재고액을 말한다. 그러나 지급수단, 금전채권, 유가증권, 금전채무, 사업용 유동재산 중 정상 재고액을 초과하는 재고액은 농림업용재산에 속하지 아니하는 것으로 한다(평 33).

4) 기본재산의 평가: ① 기본재산이란 농림업용재산 또는 사업용 부동산을 제외한 것으로서 토지, 건물, 기타 그 구성부분 및 부속물, 지상권, 주거구분소유권, 비주거구분소유권을 말한다. 광물채굴권, 사업용 설비에 속하는 일체의 기계 및 기타 설비는 기본재산에 포함되지 아니한다(평 68).

② 건물이 있는 부동산(기본재산)을 평가함에 있어서는 이를 임대거주용 부동산, 업무용 부동산, 혼합이용 부동산, 1가족주거(1개의 주거만을 소유하는 주거용 부동산), 2가족주거(2개의 주거만을 소유하는 거주용 부동산), 기타 건물이 있는 부동산으로 분류한다(평 75).

위의 것 중 기타 건물이 있는 부동산을 제외한 것은 모두 수익가격방법에 의하여 평가한다. 기타 건물이 있는 부동산은 실물가격방법으로 평가한다(평 76). 즉 실물가격방법이란 부동산가격 산정에 있어서 토지가격, 건물가격 및 옥외시설가격을 기초가격으로 평가한 다음 이를 통상가격으로 조정하는 방법이다(평 83). 다시 말하면 기초가격에 조정백분율을 적용하여 통상가격으로 조정하는 것인데, 그 조정백분율은 일정한 경제부분 내에서의 부동산의 용도와 이용 가능성 및 소재 시군면의 인구 등을 고려하여 법규명령에 의해 기초가격의 85% 내지 50%의 범위 내로 확정하도록 한다(평 90).

③ 건물이 없는 부동산이란 그 지상에 이용 가능한 건물이 없는 부동산을 말하며(평 72), 그러한 토지는 통상가격으로 평가한다

(평 83, 84).

5) 사업용재산의 평가와 그 통일가격: ① 사업용 기본재산에 해당하는 부동산은 전술한 농림업용재산에 대한 평가방법을 준용하여 이를 평가한다(평 99③). 사업용재산은 통일가격으로 평가하는바, 사업용 부동산은 통일가격의 140%를 곱한 금액으로 평가한다(1977, 재산세준칙 제42.21 참조).

② 사업용재산의 통일가격은 사업용재산가격의 총액에서 사업상 채무의 총액과 기타 평가법이 인정하는 기타 공제액의 총액을 차감하여 산정한다(평 98a).

6) 총재산의 산정과 채무 등의 공제: ① 무제한납세의무자에 대하여는 모든 재산(재산세법 또는 기타 법률의 규정에 의해 재산세가 과세되지 아니하는 경제재는 제외)의 가격(적극적 재산의 가액)으로 산정한다. 통일가격을 확인해야 할 경제재는 총재산의 평가에 있어서 확인된 통일가격에 의해 평가한다(평 114).

제한납세의무자에 대하여는 국내 농림업용재산, 국내 기본재산, 국내 사업용재산, 물적회사의 지분, 국내부동산 등의 가격으로 적극적 재산을 산정한다(평 121).

② 무제한납세의무자의 총재산가격을 산정함에 있어서 다음의 채무 및 부담은 이를 적극적 재산에서 공제한다(평 118).

제한납세의무자의 총재산가격을 산정함에 있어서 채무 및 부담의 공제는 무제한납세의무자의 그 공제규정을 준용한다. 그런데 그 공제는 국내재산과 경제적 관련이 있는 채무 및 부담에 한한다(평 120).

- 채무 및 부담: 채무 및 부담이 영업과 경제적 관련이 없는 경우에 한한다. 영업과 경제적 관련이 있는 것은 사업용재산을 평가할 때 이미 공제했기 때문이다. 채무 및 부담 중 평가대상 재산에 속하지 아니하는 경제재와 경제적 관련이 있는 채

무 및 부담은 그 범위에서 이를 공제할 수 없다.
○ 급부사유가 아직 발생하지 아니한 자에게 지급할 연금급부의
무: 영업과 경제적 관련이 없는 경우에 한한다.

7) 합산과세: 부부의 재산은 재산세법 제14조 제1항 제1호의 규정에 의하여 부부합산과세에 해당되는 경우에는 부부의 재산을 합산하여 총재산을 산정한다. 재산세법 제14조 제1항 제2호 또는 제2항의 규정에 의하여 부모가 자녀와 재산세를 합산과세 받는 경우에는 부모의 재산과 당해 자녀의 재산을 합산하여 총재산가액을 산정한다(평 119).

2. 집행이 정지된 재산세법의 개요³⁾

(1) 납세의무자

1) 무제한납세의무자: ① 국내에 주소지 또는 통상의 거소를 갖고 있는 자연인과 국내에서 영업을 영위하거나 영업장소를 두고 있는 사단 및 재단인 주식회사 주식합자회사 유한책임회사 등(자본회사), 사법상의 법인, 권리능력 없는 단체 등은 무제한납세의무를 진다.

② 무제한납세의무자에 대한 재산세는 총재산에 미친다(제 1). 즉 재산세법의 규정에 의해 과세하지 아니하는 재산을 제외한 전체 재산을 과세의 기초(대상)로 하는 것이다(제 4①).

2) 제한납세의무자: ① 국내에 주소지나 통상의 거소를 두고 있

3) 이는 법제연구원의 법제연구담당관 정준현 박사가 번역한 1990. 11. 24. 개정법률인 『독일 재산세법(Vermogensteuergesetz)』과 中川一郎 譯, 『財産稅法.』, 中川一郎 編, 『西ドイツ財産稅法・評價法文集(邦譯)』에 의하여 요약한 것임.

지 아니한 자연인 및 국내에 주소를 두고 있지 아니한 단체, 사단과 재단은 제한납세의무를 진다.

② 제한납세의무자의 재산세는 국내 농림업용재산, 국내 기본재산, 국내 사업용재산, 국내 물적회사의 지분, 국내 부동산 등에만 효력이 미친다(제 2, 평 121). 즉 국내재산을 과세대상으로 하는 것이다(제 4①).

3) 재산세 비과세: 독일연방우편, 독일연방철도, 연방전매행정, 독일연방은행, 정당과 지역단체 등에 대하여는 재산세를 비과세한다(제 3).

(2) 과세재산·자연인에 대한 공제·세율 등

1) 비과세 한도액과 과세재산: 재산세를 비과세하는 한도액과 그 과세재산의 범위는 다음과 같다(제 9).

① 재산세의 비과세 한도액은 무제한 또는 제한납세의무자 공히 20,000마르크이다. 그리고 재산세 과세대상이 되는 경제재로서 농림업용재산, 기본재산 또는 사업용재산에 속하지 아니하는 것을 기타의 재산으로 하여 과세하는 것을 원칙으로 하지만, 고용관계에 의한 연금, 사회보험 또는 실업보험에 기한 청구권, 생명보험에 기한 연금청구권, 법률에 의한 부조급부청구권 등은 기타의 재산에서 제외된다(평 111). 또한 기타의 재산에 속하더라도 은행예금 등은 1,000마르크, 귀금속(보석 등)은 1,000마르크, 사치품은 10,000마르크, 미술품 등은 20,000마르크 이상이 되는 것에 대해서만 재산세의 과세대상으로 한다(평 110).

② 무제한납세의무자로서 자연인의 경우에는 총재산가액에서 채무 및 부담금을 공제한 후 기초공제액을 더 차감한 후의 잔여재산가액에 대해 과세한다.

법인 또는 인적 단체 등인 경우에는 총재산가액에서 채무 및 부담금을 공제한 잔액에 대해 과세한다(제 9).

③ 재산세 과세상의 총재산가액을 평가함에 있어서 통일가격이 확인되는 경제재는 통일가격으로 평가하는 것이다(평 114③).

④ 재산세법의 규정에 의해 재산세가 과세되지 아니하는 경제재는 이를 총재산가액에 포함시키지 아니한다(평 114②).

2) 자연인에 대한 인적공제(제 6): ① 무제한납세의무자인 자연인에 대한 세액결정에서는 70,000마르크를, 부부합산과세에 의한 세액결정에서는 140,000마르크를 공제한다.

② 단독납세자 또는 부부합산 과세에 의해 세액을 결정할 경우에는 자녀 각각에 대해 별도의 70,000마르크를 공제한다. 이 법에서 자녀란 결혼한 자녀, 미혼의 자녀, 의붓자녀, 양자녀 등을 말한다.

③ 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 별도로 10,000마르크를 공제한다.

- 납세의무자가 60세를 초과하거나 중장애자법에서 규정한 장애상태로 3년 이상 생산능력이 없는 때

- 총재산이 150,000마르크를 초과하지 않는 때

무제한납세의무자 중 법인과 제한납세의무자에 대하여는 인적공제를 적용하지 않는다.

3) 세율과 외국세액의 공제: ① 재산세 과세표준은 개인의 경우 총재산가액에서 채무액 및 부담액을 차감한 다음 인적공제액을 공제하여 산정한다. 법인의 경우에는 인적공제액을 공제하지 아니한다. 이렇게 산정된 과세표준에 적용되는 세율은 다음과 같다(제 10).

- 자연인에 대하여는 0.5%

- 법인 등에 대하여는 0.6%

② 국외재산에 대해 해당 외국이 재산세에 상당하는 조세를 과세하는 경우 그러한 무제한납세의무자에 대하여는 확정된 외국세액 중 국외재산에 관계되는 재산세액 상당부분을 세액에서 공제한다(재 11①).

(3) 합산과세와 신고 및 결정

1) 합산과세: ① 다음에 계기하는 무제한납세의무자에 대한 재산세는 합산과세 한다(재 14).

- 계속 별거생활을 하지 아니하는 부부
- 배우자 및 자녀 또는 개인 및 자녀로서 생계를 같이 하는 16세 미만인 자

② 상기 합산과세 규정 외에 무제한납세의무가 있는 관계인의 신청이 있는 경우 부부 또는 개인과 다음에 계기하는 자와 합산과세를 할 수 있다(재 14②).

- 18세 이상 27세 미만의 미혼 자녀, 또는 부부와 계속하여 별거생활을 하고 있는 자녀
- 심신장애 때문에 계속해서 자기 단독으로 생계를 운영할 수 없는 자녀

2) 재산세 신고(재 19): ① 재산세 신고서는 각 기본결정기일까지 이를 제출하여야 한다.

② 무제한납세의무자 중 다음에 계기하는 자는 총재산에 대해 재산세 신고서를 제출하여야 한다.

- 총재산이 70,000마르크를 초과하고 단독으로 재산세를 결정받는 자연인과 70,000마르크를 초과하면서 다른 사람과 합산결정을 받는 자연인
- 총재산이 20,000마르크 이상이 되는 법인, 인적결합 및 재산

집단

③ 제한납세의무자는 국내재산이 20,000마르크 이상인 때에는 당해 국내재산에 대해 재산세 신고서를 제출하여야 한다.

④ 연방재무부장관은 각 Land 최고재무관청과의 합의에 의해 재산세 신고서의 제출기일을 정한다. 그 기간은 연방관보에 고시한다.

3) 기본결정과 사후결정 그리고 납부: ① 재산세는 3역년에 대해 이를 확정한다(기본결정). 연방정부는 연방참의원의 동의를 얻어 법규명령에 의해 기본결정기간을 1년 단축하거나 또는 연장할 수 있다(제 15).

② 기본결정기일 후에 다음 중 하나에 해당하는 경우에는 재산세를 그 기일 후에 결정(사후결정)할 수 있다(제 17①).

- 인적 납세의무가 새로이 발생한 경우
- 인적 비과세사유가 소멸한 경우
- 제한납세의무자가 무제한납세의무자로 되든가 또는 그 반대의 경우

(4) 재산세의 납부

1) 연세액의 납부: 재산세의 연세액은 4분의 1씩 2월 10일, 5월 10일, 8월 10일 및 11월 10일에 납부한다. 연세액이 500마르크 이하인 때에는 11월 10일에 전액을 납부한다.

2) 예납: 납세의무자는 연세액이 고지되지 않는 기간에는 연세액을 예납하여야 한다.

예납액은 최근 확정된 연세액의 4분의 1로 한다. 예납액은 2월 10일, 5월 10일, 8월 10일 및 11월 10일에 납부한다. 연세액이 500마르크 이하인 때에는 그 전액을 11월 10일에 예납한다.

Ⅲ. 독일 연방헌법재판소의 결정 내용 요약

1. 내용 요약의 기본시각

재산세에 대한 독일 연방헌법재판소의 결정문은 크게 3개 부분으로 나누어 음미할 수 있다.⁴⁾

첫째, 재산세 과세대상 재산을 수익가격방법으로 평가하는 것을 원칙으로 하면서도 예외적으로는 통상가격 내지 실물가격으로 평가하도록 함으로써 평가결과가 시가와 대비해 균형을 잃고 있는데(수익가격평가는 낮고, 통상가격 또는 실물가격 평가는 높음) 그에 적용되는 세율은 비례세율로서 일률적으로 과세하고 있는바, 이러한 재산세 구조가 기본법상의 평등원칙에 위배되는 여부

둘째, 재산세의 본질을 수익세로 규정하면서 그 부담수준은 어느 정도까지가 사소유권 보장규정과 조화될 수 있는지 하는 기준의 모색, 그리고

셋째, 연방헌법재판관 1인의 반대의견이다.

재산종류별 평가의 불균형과 일률적인 세율의 적용이 평등의 원칙에 위배되는가의 문제를 다룬 첫째 부분은 우리의 종합부동산세의 해석에서 크게 참고가 되지 않을 것으로 보이고, 당해 결정에 대해 제시한 반대의견인 셋째 부분은 1인의 재판관이 결정의 결론에는 찬성하면서 그 결론을 도출하는 이유를 다르게 개진한 것으로서, 재산보유과세의 본질의 규명에는 유익하겠지만, 우

4) 독일 연방헌재 결정문의 요약은 가급적 원문에 충실하고 원문의 표현에 가깝도록 노력했다. 요약문에 발생하는 부분은 전적으로 저자의 책임이다.

리의 부동산 관련 보유과세를 운영하는 데는 크게 참고가 되지 않는다고 할 것이다.

2. 재산종류별 평가 불균형과 일률적 세율의 적용 : 평등원칙과의 불합치

(1) 과세재산의 평가와 세율의 기본구조

독일 평가법 제1편은 과세대상 재산에 대한 원칙적 평가방법으로 통상가격(일반가격 내지 실물가격에 의한 평가액)에 의하도록 규정(평 9)하면서 재산세 과세에는 제2편에 규정되어 있는 수익가격에 의해 평가된 통일가격을 적용하도록 규정하고 있다(평 17①). 그런데 이와 같은 과세평가상의 특별규정(평가법 제2편의 규정)이 없으면 제1편의 제 규정(제1조~제16조 통상가격 내지 실물가격에 의한 평가)도 재산세 과세평가에 적용할 수 있도록 되어 있다(평 17③). 그리고 재산세 과세대상 재산은 농림업용재산, 기본재산, 사업용재산, 기타의 재산으로 분류하고, 그중 국내에 소재하는 농림업용재산, 기본재산 및 사업용재산에 대해서만 통일가격을 적용하며, 기타의 재산에 대하여는 평가특별규정이 제2편에 없기 때문에 제1편에 규정된 통상가격 내지 실물가격으로 평가하게 된다. 그리고 농림업용재산의 범위(평 33, 34①), 기본재산에 속하는 부동산의 범위(평 76) 등은 법정되어 있는데, 사업용재산인 부동산의 범위는 위의 기본재산 및 농림업용재산에 준하도록 되어 있다(평 99). 그리고 재산세가 비과세되는 경제재 등으로서 사업용재산에 속하지 않는 재산의 범위는 평가법 제101조에 규정하고 있는 것이다. 따라서 농림업용재산, 기본재산 및 사업용재산에 속하지 아니하는

재산의 평가는 제1편의 통상가격 내지 실물가격으로 평가하게 된다. 특히 사업용재산의 범위에 속하지 아니한 기업재산으로서 재산세 과세대상이 되는 경제재는 평가법 제10조의 규정(기업에 공하는 경제재는 통상가격 또는 부분가격에 의해 평가한다. 부분가격이란 당해 기업 전체의 취득자가 총구입가격의 범위 내에서 개개의 경제재에 대해 평가하는 금액으로 한다. 이 경우 당해 취득자가 그 기업을 계속하는 것을 전제로 한다)에 의하여 통상가격 내지 부분가격으로 평가하게 되는 것이다.

문제는 통상가격(실물가격방법에 의한 평가액)과 수익가격 평가방법에 기초를 두는 통일가격에 차이가 있다는 점이다.

재산세액의 산정은 전술한 바와 같이 부부 등 합산과세단위의 총재산의 합산가격에서 채무 및 부담금의 합계액을 차감하고 이에서 각종 공제를 차감한 과세표준에 자연인의 경우 0.5%, 법인 등의 경우 0.6%의 비례세율을 적용하여 산정되는 구조인 것이다.

(2) 연방헌법재판소의 판단 요약

① 연방재정법원은 재산세법 제10조 제1호(재산세의 세액은 자연인의 경우 “매년 과세재산가액의 0.5%”라는 규정)가 기본법 제3조 제1항(모든 사람은 법률 앞에 평등하다)에 부합되는지의 여부를 문제 삼아 기본법 제100조 제1항의 규정⁵⁾에 의해 연방헌법재판소에 이에 대한 결정을 구했다. 그 이유는 다음과 같이 요약된다.

재산세법 제10조 제1호에서는 통일가격으로 평가되는 재산과

5) 독일의 기본법은 樋口 陽·吉田善明, 『解説 世界憲法集』, 三省堂, 1988에 의함. 이하 같음.

기본법 제100조 제1항: 법원이 결정을 하고자 할 때 어떤 법률의 효력이 문제되는 경우 그 법률이 위헌이라고 사료되는 때에는 그 재판절차를 중지하고..... 연방헌법재판소의 결정을 구하도록 한다.

통일가격으로 평가되지 아니하는 재산(통상가격 내지 실물가격으로 평가되는 재산을 의미)에 대해 단일세율로 과세하고 있다. 그런데 일률적인 단일세율은 재산세 결정에 있어서 통일가격으로 평가되는 토지재산에 적용될 뿐만 아니라 통상가격 내지 실물가격으로 평가되는 기타의 재산에 대해서도 적용되는 범위에 한해서 재산세법 제10조 제1항은 헌법에 위반될 수 있다. 따라서 이러한 위헌성은 통일가격으로 평가되는 재산에 대하여는 높은 세율, 통상가격 내지 실물가격으로 평가되는 재산에 대하여는 낮은 세율을 설정하는 방법으로도 제거가 가능하다는 것이다.

② 연방헌법재판소는 전문법원의 결정 특히 연방재정법원의 결정을 자신의 견해로 삼아 위헌 여부의 결정요구를 받아들여 결정했는바, 전술한 평가의 불균형은 평등원칙을 침해한다. 따라서 재산세법 제10조 제1호는 기본법 제3조 제1항(평등원칙)에 합치되지 아니한다고 판시한 것이었다.

3. 재산세 등 세부담 한계기준 실시 내용의 요약

(1) 재산세 과세한계(반액과세 또는 절반과세의 원칙)

소득세와 재산세를 과세함에 있어서 헌법적인 한계는 재산의 수익성이다.

즉 재산세는 저량(貯量, Stock)상태에 있는 재산에 대하여 반복적·주기적으로 과세하는 성격을 지니고 있다. 따라서 재산세는 재산에 관한 처분권 및 이용권에 기초를 두고 있는 인격의 자유(기본법 제2조)⁶⁾가 재산권 영역에서 인격적으로 전개하는 자유(기본

6) 기본법 제2조 제1항: 모든 사람은 타인의 권리를 침해하지 않고 또한 헌법적

법 제14조)7)를 침해할 수 있다. 이러한 자유권의 제한은, 경제적 영역에 있어서, 자기활동의 성과인 핵심적 재고재산에 대하여 사적 향수(享受) 및 창출한 재산적 가치에 대한 법적 지위인 처분권이 납세의무자의 수중에 계속 유지될 수 있는 범위 안에서만 허용된다. 따라서 재산적 가치가 있는 수익에 대한 소유자의 법적 지위와 소유재산의 원본은 계속 보호되지 않으면 아니 되는 것이다.

현행법상 재산에 대하여는 소득 및 수익에 대해 여러 가지 종류의 직접세와 간접세가 부과되고 있는데, 재산세 과세 전에 이미 이와 같은 중복적 부담을 지고 있는 재산에 대해 보충적으로 과세함에 있어서는 헌법상 매우 좁은 형성의 여지만이 인정될 뿐이다. 재산세는 다른 조세부담과의 복합적 작용에 의하여 재산의 원본, 즉 재산의 근간적인 부분을 침해하지 않도록 해야 하고, 또한 통상 기대할 수 있는, 즉 발생할 수 있는 수익(기대수익)으로 부담할 수 있어야 한다. 만약 그렇지 못하면 재산과세는 납세의무자에게 과도하게 부담을 지움으로써 납세자의 재산상태를 근본적으로 손상시키는 점진적 몰수에 해당한다고 새기지 않을 수 없는 것이다.

이러한 재산재고의 보호, 즉 재산의 원본에 대한 과세의 금지 또는 기대수익과세의 요청은 이를 별론으로 하고, 재산수익도 개인적 자유의 기초로서 재산적 가치가 있는 법적 지위로서 보호받는다. 기본법 제14조 제2항의 규정에 의하면 소유권은 사적 효용

질서 또는 도덕률에 위반되지 아니하는 한도 내에서 자기의 인격을 자유로이 발전시키는 권리를 가진다.

7) 기본법 제14조 제1항: 소유권 및 상속권은 이를 보장한다. 그 내용 및 한계는 법률로 이를 정한다.

제2항: 소유권에는 의무가 수반된다. 그 행사는 동시에 공공복지에 이바지해야 한다.

과 공공복지가 동시에 이바지되도록 행사해야 하는 것으로 되어 있다. 그러므로 한편으로는 재산수익은 조세라고 하는 공공적 부담에 친숙하면서 다른 한편으로는 권리자에게 수익의 사적 효용이 남아 있지 않으면 아니 된다. 따라서 재산수익에 대한 다른 조세 외에 추가로 과세할 수 있는 재산세는 기대수익에 대한 총조세부담액이 그 기대수익의 반액을 넘지 않는 한도 내에서만 허용되는 것이다. 입법자는 과세의 최고한계를 정함에 있어서 수익에 대한 차감사항(예컨대 생활비용, 경영비용 등)을 공제하여 과세표준을 산정한 후 면제조건과 세율이 상호 작용하여 최고한계를 계속 유지하는 범위 안에서만 허용되는 것이다. 이렇게 함으로써 재산적 가치가 있는 법적 지위의 소유자 귀속 및 소유재산의 원본은 계속 보호되지 않으면 아니 된다. 다만, 특별한 요건 아래 예컨대 국가비상사태하에서 헌법은 세법이 일정요건을 설정하여 허용하는 범위 안에서 재산의 원본을 침해할 수 있을 것이다.

(2) 부부재산과 가족재산의 지속성 존중

재산에 대한 조세는 납세의무자와 그의 가족들의 인격적으로 자유로운 생활에 기여하는 재산에 대해서도 부과된다. 이러한 조세부과는 인격적 생활영역에 고유한 자유의 여지를 감소시킬 수 있다. 그런데 납세의무자와 그의 가족들의 인격적 생활에 기여하는 재산은 특별한 보호를 받아야 한다. 재산은 본질상 노동수입·사회보장에 관련된 청구 및 소득과는 다르게 독자적으로 생활의 안전성을 보완하여 개인의 인격적 자유를 보장한다. 그러므로 조세입법자는 기대수익세에서 개인의 생활유지에 필요한 경제적 근거를 보호해야 하는 것이다.

결혼한 부부라고 하여 조세상 불이익을 받아서는 아니 된다.

실제로 부부는 그의 가족의 개인적 생계에 필요한 경제적 기반을 부부의 나이에 맞추면서, 자신들이 사망한 후에 유가족에게도 도움이 되게 하고자 한다. 그러므로 재산세제도의 입법자는 기본법 제6조 제1항⁸⁾의 규정이 명하는 “결혼과 가정의 보호”의 이념에 따른 부부재산과 가족재산의 지속성을 존중해야 하는 것이다.

4. 비켄훔데 재판관의 반대의견⁹⁾

재산세법 제10조 제1호의 규정이 기본법 제3조 제1항의 규정에 불합치한다는 결정주문에는 찬성한다. 그러나 결정을 기회로 하여 재산세를 기대수익세로 이해하면서 재산세 과세의 한계를 명시적으로 제시하고 있는 부분에 대하여는 이를 반대한다.

그 반대이유는 개략적으로 다음과 같이 요약할 수 있다.

① 재판부는 본 결정절차에서 제청된 바도 없는 법률문제들, 논의해야 할 계기를 갖추지 못한 법적 문제에 대해 이를 앞당겨 대답한바, 그 범위 내에서는 재판부가 자신의 권한을 유월하였다. 즉 재판부는 제청되지 아니한 문제에 대해 판결하면서, 입법자와의 관계상 연방헌법재판소에 부여된 사법적 자제의 요청을 무시하고, 판결을 통해 기본법이 규정한 입법자와 연방헌법재판소간의 권력분립적 관계의 변경을 추구하고 있다. 이는 입법자의 권한 영역을 침범하고 있다는 것이다.

② 재판부는 재산세의 근거를 기대수익에 있다고 보고 있다. 이러한 견해에 따르면 재산세의 부과는 재산이 가지고 있는 수

8) 기본법 제6조 제1항: 혼인 및 가족은 국가질서에 의해 특별한 보호를 받는다.

9) 비켄훔데 재판관은 이 헌법불합치 결정의 결론에 대해서는 동의하지만, 그 결정을 도출한 이론에 대하여는 다른 의견을 개진했다.

익능력에 국한하게 된다. 이는 재산 그 자체의 보유에 대한 담세 능력이 아니라 그 재산으로부터 나오는 실제적 또는 잠재적 수익 이 가지는 담세능력만이 재산세 과세를 정당화하는 근거로 보는 셈이다. 즉 재산세는 실체에 대한 과세로서는 허용되는 것이 아 니고, 기대수익에 대한 관세에 국한해서만 허용된다는 것이다. 아 울러 재산세의 상한선을 결정하면서 재판부는 한편으로는 다른 소득의 존부는 고려함이 없이 오로지 재산으로부터 나오는 수익 만을 그 기준으로 하고 있을 뿐만 아니라 다른 한편으로는 그 수 익에 대한 다른 조세의 부담까지 고려의 대상으로 하고 있다.

재산세의 본질을 기대수익과세라고 보는 결정은 부적절하며, 지금까지의 연방헌법재판소의 결정례와도 일치하지 않는다. 재산 의 보유를 과세대상으로 하는 재산세는 납세자가 가지고 있는 재 산 그 전체를 대상으로 하는 일반적 금전납부의무이다. 이러한 조세는 기본법 제14조의 규정에 의하여 보호되는 특정한 재산권 에 대해 납부의무를 지우는 것이 아니고, 불특정의 수입으로 납 부해야 하는 금전납부의무, 예컨대 근로소득이나 매매대금과 같 은 여러 가지 소득원천으로부터 나온 소득으로 납부하는 금전납 부의무이다. 연방헌법재판소의 일관된 결정에 의하면 금전납부의 무의 부과는 기본법의 재산권 보장과는 원칙적으로 무관하다. 따 라서 납세자에게 과도한 부담을 지움으로써 납세자의 재산상황을 근본적으로 침해하는 경우에만 예외적으로 재산권 침해가 되는 것이다.

③ 사실상 기본법은 재산세의 헌법적 제약을 포함하고 있지 않 다. 기본법은 오히려 조세법규의 구체적 내용에 대해 원칙적으로 광범위한 형성의 여지를 허용하고 있으며, 과세대상과 기준 및 범위에 관한 결정은 그러한 결정 및 그것이 가져올 효과에 대해 정치적 책임을 지게 되는 입법자에게 맡기고 있다. 또한 재산세

를 기대수익과세로 형성할 것인지 혹은 실체과세(實體課稅)로 형성할 것인지의 문제는 조세정책의 문제일 뿐이며 헌법의 문제가 아니라 세법학의 문제일 뿐이다. 따라서 재산수익 내지 소득과 재산 그 자체를 각기 고유한 과세대상으로 보아 병존적으로 과세기초를 삼는 것도 헌법적으로 볼 때 아무런 문제가 없다. 이 경우 전자에 대한 조세부과와 후자에 대한 조세부과는 그 기준에 있어서 서로 간섭적일 필요가 없는 것이다. 헌법적으로는 재산세란 재산의 일정한 부분에 대해 부과되는 독자적인 과세, 즉 입법자가 기존재산을 전체적으로 고려하고 그에 따라 다른 조세에 대해 보충적으로 부과되는 독자적인 과세를 허용하는 것이라고 이해할 수도 있다. 그러한 한에서 과도한 과세의 금지 및 기본법 제3조 제1항만이 그 한계가 될 수 있다.

④ 기대수익을 기준으로 하여 재산세의 부과를 제한하는 재판부의 주장, 즉 재산보유자에게는 소득의 절반을 남겨야 한다는 주장은 결과적으로 용인하기 어려운 효과를 발생시키게 된다. 특별히 많은 재산을 보유하는 자는 그로 인해 그렇지 못한 자산가에 비해 특혜를 더 누리게 된다. 즉 특별히 많은 재산을 보유하는 자들이 그들의 재산을 수익성이 높도록 투자하는 경우, 조세의 누진과세로 인하여 이미 그들이 부담한 소득세액만으로도 재판부가 제시하고 있는 수익의 반액을 초과하게 됨으로써 재산세를 과세할 가능성의 여지가 없어지게 된다. 그에 비해 재산을 적게 보유한 투자자의 경우, 상대적으로 소득도 적기 때문에 소득세 세율의 누진최고단계에까지 이르지 못하게 되고, 따라서 이들에게는 재산세를 과세할 가능성의 여지가 있게 될 것이다. 사실상 이러한 결과는 누진부담적인 재산세의 부과가능성을 헌법적으로 배제하는 것이 될 뿐만 아니라 오히려 역진적 과세효과를 나타내고 있음이 자명해진다.

⑤ 재산세를 기대수익과세로 전환하여 진정한 의미의 재산세를 폐지하는 것은 사회적 법치국가의 핵심을 침해하는 것이 된다. 그것은 사회적 발전의 독자적 방향성에 의해 국가가 사회적 교정을 수행할 수 있는 잠재적 힘을 심각하게 감소시키게 된다.

IV. 맺음말: 시사점

집행이 정지(사실상 폐지)된 독일의 재산세법과 연방헌법재판소 결정문을 음미하면서 2005. 12. 30에 국회를 통과한 우리의 종합 부동산세법 등 부동산보유과세제도의 개정법률을 평가하면 다음과 같은 시사점을 얻을 수 있다고 할 것이다.

첫째, 독일 연방헌재의 결정은 과세대상 재산의 평가 불균형이 야기한 과세상의 불평등의 문제를 기본법상의 평등원칙 위반이라는 시각에서 판시하고 있다. 즉 헌법상 평등원칙의 조세법적 실현은 조세부담의 공평에 의해 구현된다. 그런데 평가법에는 수익가액평가방법과 실물가액평가방법이 혼재·규정되어 있고, 이에 따른 과세평가는 균형적이지 못함에도 불구하고 이에 대해 동일한 비례세율을 일률적으로 적용하여 과세를 하는 것은 평등의 원칙을 위반(헌법불합치)하는 것이라고 보았다.

우리의 부동산 과세평가 관련 법률 등에는 수익가액평가법을 내포하지 않고 모든 부동산을 시가평가방법(실물가액평가방법)으로 평가하도록 되어 있으므로 이 부분에 대한 법규정은 독일의 경우와 같은 문제점을 내포하고 있지 않다.

그러나 우리의 과세평가 관련 법제에도 ① 부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률에 의해 평가한 공시지가를 기준으로 평가는 개별공시지가를 원칙으로 하면서도, 예외적으로 ② 국세청장이 지정한 부동산투기지역의 경우에는 배율기준시가에 의해 평가하며, ③ 고가주택·미등기 양도자산 취득 후 1년 이내에 양도하는 부동산 등은 실지거래가액에 의하도록 되어 있다. 따라서 이

는 제도상으로 과세평가에 불균형을 야기하도록 되어 있다. 물론 이러한 평가의 불균형은 부동산 관련 보유세와 직접적으로 관련되지 아니하고 소득세(특히 양도소득세)·법인세·상속세 및 증여세 등에 직접 관련되는 문제이지만, 보유과세를 위한 부동산 평가에도 함께 영향을 미치고 있는 문제이다.

뿐만 아니라 개별공시지가의 평가에서는 그 평가의 결과가 부동산의 종류별·위치별 또는 지역별로 시가에 접근한 정도에 있어서 천차만별한 차이를 보이고 있는 것이 우리의 현실이다. 이는 평가인력의 부족이 초래한 결과라고 할 수 있다. 그러나 이러한 개별공시지가의 현실적 불균형은 특히 부동산 관련 보유세 과세에 있어서도 부담의 불공평을 야기하여 헌법의 평등원리를 침해하는 결과를 낳고 있다.

다시 말하면 우리의 경우에도 과세대상 재산에 대한 평가에 불균형문제가 존재하고, 이러한 제도상의 평가 불균형의 문제와 실지 개별공시지가의 결과적 불균형의 문제는, 이를 상술한 독일 연방헌법재판소의 결정에 비추어 볼 때, 헌법이 보장하고 있는 평등원칙에 대한 위반이 실질적으로 수반되고 있다는 점을 유의할 필요가 있는 것이다. 이러한 문제점을 해소하기 위해서는 영국의 재산평가국(The Valuation Office Agency: VOA)과 같이 건설교통부·행정자치부 및 국세청 등의 소관으로 분산된 평가업무와 감정평가사의 직무를 아우르는 독립된 상설 평가기구를 만들어 평가업무의 과학화를 더욱 제고해 나가야 한다고 할 것이다.

둘째, 집행이 정지된 독일의 재산세의 세율은 비례세율로서 자연인에 대해서는 0.5%, 법인 등에 대해서는 0.6%였다. 또한 재산세 과세대상이 되는 대부분의 재산은 시가평가에 의한 것보다 낮게 평가되는 통일가격(수익가격평가방법에 의해 평가한 가액을 기초로 하여 조정한 가액)을 적용하고 있었다. 그리고 과세표준은 총재산가

액에서 채무액 및 부담금을 공제하고 다시 기초공제액을 차감하여 산정한다. 그렇기 때문에 이는 적극적 재산에서 소극적 재산을 차감한 순재산에 과세되는 세목(Net-Worth Tax)이었다. 부담이 대단하게 높지 아니한 이러한 세목이 연방헌법재판소의 위헌결정에 의해 그 집행이 정지되어 있는 상태이다.

그런데 우리의 부동산 관련 보유세의 부과에서는 중국적으로는 ① 과세대상 부동산을 시가평가방법으로 평가한 금액을 과세표준으로 하고 ② 보유하고 있는 부동산과 직접 관련되는 채무액도 공제하지 않는 구조이며 ③ 세율은 재산세와 종합부동산세 모두 초과누진구조일 뿐만 아니라 최고 한계세율이 재산세의 경우 0.5%, 종합부동산세의 경우 4%에까지 이르고 있다.

그런데 과세재산의 범위에 있어서는 독일의 재산세의 경우 총 재산(이에는 사업용재산이 포함됨)인 데 반하여 우리의 부동산 관련 보유과세의 과세재산은 부동산(사업용 부동산은 종합부동산세 종합범위에서 제외함)에 국한하는 것에 차이가 있다. 즉 종합부동산세의 물적 종합범위가 독일의 재산세 경우보다 좁은 것이다.

이러한 상황을 종합적으로 고려해 볼 때 우리의 부동산 관련 보유과세가 독일의 폐지된 재산세보다 현저하게 그 부담이 높다고 평가된다. 지방세법과 종합부동산세법의 개정법률을 기준으로 전망하건대 부동산을 많이 보유한 세대의 경우 그 실효부담률 3%를 초과하고, 당해 부동산에서 발생하는 소득의 130%에 달하는 경우가 나타날 것이다.¹⁰⁾ 따라서 이는 아무리 부동산투기의

10) 첫째, 만약 부동산 관련 각종 조세의 부담수준이 기대수익 또는 실지수익을 기초로 산정되는 소득의 100%에 달하는 경우 조세라는 명목을 빌려서 사용·수익권을 몰수하는 결과를 야기하게 된다. 이는 소득(담세력)의 전액을 공공부문이 조세로 흡수하는 모순(세율이 100%인 것과 같은 모순이다)일 뿐만 아니라, 공공복리를 위한 소유권 제한의 헌법적 한계를 명백하게 유월(逾越)하여 소유권의 본질적 내용을 침해하는 것에 해당될 것이다.

억제라고 하는 목적에 정당성이 있다고 하더라도 담세능력을 도외시한 과중부담의 문제 때문에 과잉금지에 해당하여 재산권의 본질적 내용을 침해하는 것에 해당될 수 있다고 할 것이다.

셋째, 독일의 재산세는 합산과세를 법으로 강행하는 인적 범위가 무제한납세의무자의 경우 계속 별거생활을 하지 아니하는 부부와 생계를 같이 하는 16세 미만의 자녀로 되어 있다. 그런데 우리의 종합부동산세법 개정법률은 합산과세의 인적 범위를 주택분 종합부동산세와 비사업용에 대한 종합부동산세로 구분하여 종합과세의 물적 범위를 정하고 있는 점에서는 독일의 재산세의 경우보다 그 범위가 좁지만, 합산과세의 인적 범위에 있어서는 이를 세대단위(세대라 함은 소유자 및 그 배우자와 그들과 생계를 같이 하는 가족인 것)로 하고 있다. 자녀가 아니더라도 생계를 같이 하는 직계존속, 형제자매, 친인척을 포함하게 될 것이고, 자녀는 성년이 넘었고 기혼자라고 하더라도 생계를 같이 하기만 하면 인적 합산과세의 대상이 되는 것으로 하고 있다.

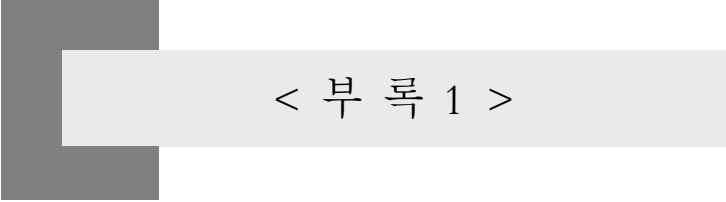
인적 합산범위 그 자체가 합헌인가 위헌인가 하는 문제는 논외로 한다고 하더라도 그 합산과세의 인적 범위는 너무 넓다. 이는 혼인징벌(Marriage Penalty)의 결과를 초래하여 헌법이 보장하는 혼인 및 가족생활권을 침해하고, 합산과세 대상의 복잡성 때문에 조세법률주의의 중요내용인 예측가능성의 보장을 침해한다. 부동산 관련 보유세의 인적 합산범위의 헌법적 평가에 대하여는 가까

둘째, 만약 부동산 관련 각종 조세의 부담수준이 기대수익 또는 실지수익을 기초로 산정되는 소득의 100%를 초과하는 경우에는 소득(담세력)의 전액을 조세로 흡수하는 것으로도 부족하여 원본을 침식하는 지경에 이르게 된다. 예를 들어 소득 대비 각종 조세의 부담률이 130%인 경우, 100%까지는 사용·수익권의 몰수에 해당하고, 100%를 초과하는 30%는 부동산의 원본과세(元本課稅)에 해당한다. 원본을 침식한다는 것은 소유권의 처분권능(處分權能)까지 점진적으로 조세에 의해 몰수하는 결과를 야기하게 된다.

운 장래에 별도로 다시 상세한 검토를 하고자 한다.

참고문헌

- 김상겸·최명근, 『2006년 종합부동산세 개편에 따른 부동산 관련 보유세 부담수준 분석』, 한국경제연구원, 2005. 12
- _____, 『우리나라 보유세제 개편을 위한 연구: 종합부동산세 도입 정책에 대한 평가 및 정책제언을 중심으로』, 한국경제연구원, 2005. 1.
- 이동식, 『헌법의 시각에서 본 부동산세제』, 『부동산과 조세』, 조세관련학회 연합학술대회, 한국세법학회, 2005. 12.
- 정준현 역, 『독일 재산세법(Vermogensteuergesetz)』, 법제연구원, 1990.
- 최갑선 역, 『“통일가격” 결정: 제2재판부 1995.6.22.(BVerfGE 93, 121)-, 『憲法裁判資料集』 제10집, 헌법재판소, 2002.
- 清永敬次·波多野 弘·熊本敬一郎 譯, 『評價法(GBl. I. S. 2369, BStBl I S. 862)-, 中川一郎 編, 『西ドイツ財産税法·評價法法文集(邦譯)』, 税法研究所, 1979.
- 中川一郎 譯, 『財産税法(Vermogensteuergesetz)-, 中川一郎 編, 『西ドイツ財産税法·評價法法文集(邦譯)』, 税法研究所, 1979.
- 樋口 陽·吉田善明, 『解説 世界憲法集』, 三省堂, 1988.



< 부 록 1 >

1995. 6. 22, “재산세 헌법불합치” 독일 헌재 결정례
(BVerfGE 93, 121)

1. 입법자가 과세대상이 되는 모든 재산에 대해 균일적인 세율을 설정하고 있는 경우, 균등과세는 각 경제적 단위 그 자체를 평가하여 이를 산정기초로 하는 때에만 보장될 수 있다. 따라서 과세산정의 기초는 경제적 단위들의 수익력을 적절하게 고려한 것이어야 하고, 이들 단위들의 가격간의 비례가 현실적합성을 반영하여야 한다.

2. 소득세 및 재산세를 통한 재산과세의 헌법적 한계는 재산의 수익능력에 대한 조세적 간섭을 제한한다. 평등권에 의해 요청되는 차별화는 재산의 총부담에 대해 설정되는 이와 같은 한계를 준수하여야 한다.

3. 수입과 공제가능비용 및 기타 감면들을 유형화하여 고찰할 때 기대수익(Sollertrag)에 부과되는 전체적인 조세부담이 사적인 부분과 공적인 부분간에 수익을 반분(半分)하는 정도를 벗어나지 아니하는 한계 내에서만, 수익에 대한 여타의 과세들에 추가하여 재산세를 부과하는 것이 허용된다.

4. 조세입법자는 재산에 대해 과(課)하는 조세상의 기존부담을 고려하여 어떠한 경우에도 인격적인 생활영위를 위한 경제적 기

초를 기대수익과세로부터 보호하여야 한다.

5. 재산세 납세의무자가 부부 혹은 가족 내에서 개별적 생활형성의 공동의 -보다 증가된- 경제적 기초를 마련하는 것을 허용하고 있는 한, 기본법 제6조 제1항이 규정한 혼인과 가족의 보호는 재산세의 입법자가 그와 같은 부부 -혹은 가족- 재산의 연속성 존중을 요청하고 있다.

※역자주

출전: Entscheidungen der Bundesverfassungsgericht 93.Band,
1996, J.C.B.Mohr (Paul Siebeck), Tübingen S.121-165

본 독일 연방헌법재판소 결정문의 번역은 독일 프랑크푸르트대에서 경제학을 수학한 후 연구에 정진한 윤건수 박사가 희생적으로 주관해 주었고, 번역상의 조세법적 용어의 선택과 독일의 기본법·재산세법 및 평가법의 관련 조문을 각주에 표시하는 작업은 출자(최명근)가 담당하였음. 이 작업에서는 최갑선 역, “통일가격” 결정, 『憲法裁判資料集』 제10집, 憲法裁判所, 2002를 참고했고, 독일의 재산세법, 평가법 및 기본법의 조문의 각주표시에서는 정준현 역, 『독일 재산세법(Vermogensteuergesetz)』, 법제연구원, 1990; 中川一郎 編 『西ドイツ財産稅法·評價法文集(邦譯)』, 稅法研究所, 1979와 樋口陽·吉田善明, 『解説 世界憲法集』, 三省堂, 1988을 참고했음.

1995. 6. 22. 제2재판부 결정
- 2 BvL 37/91 -

통일가격이 적용되는 재산과 통일가격이 적용되지 않는 재산에 대해 과세하면서 단일세율을 설정하고 있는 재산세법 제10조 제1호가 기본법 제3조 제1항의 평등원칙과 합치되는지 여부에 관한 헌법적 심판-라인란트-팔쯔 재정법원 1991. 11. 4. 재판중지 및 제청 결정(5K 2464/91)-.

주 문

1. 1990. 11. 14. 공포(연방법률공보 I 2467면)되고, 1994. 9. 14. 최종 개정(연방법률공보 I 2325면)된 1974. 4. 17의 재산세법(연방법률공보 I 949면) 제10조 제1호는, 1983년의 과세기간 이후 지금까지의 모든 개정규정들에 있어서, 통일가격이 적용되는 - 그 평가에 1964/74 이후의 가격변동이 더 이상 반영되지 아니한 - 부동산¹¹⁾과 현재가격에 의해 평가되는 재산에 대해 동일한 세율을 적용하여 부과하고 있기 때문에 기본법 제3조 제1항과 합치되지 아니한다.

* 이하 주석은 역자가 독자의 이해의 편의를 위해 명시해 놓은 것임.

11) Grundbesitz는 이를 직역하면 토지보유인바, 독일 민법은 동산과 토지를 대립시키고, 건물·수목 등의 정착물은 토지의 본질적 구성부분을 이룬다는 것이므로(郭潤直, 전정관 『民法總則』, 博英社, 1977, p.281), 여기에서는 이를 “부동산”으로 번역하기로 한다. 참고문헌에 표시된 일본번역문에서도 이를 부동산으로 번역하고 있다.

2. 입법자는 늦어도 1996. 12. 31까지 개정규정을 마련할 의무를 진다. 종전의 법은 늦어도 이 시점까지 계속 적용될 수 있다. 개정규정이 과세기초에 관하여 전반적으로 새로운 평가규정을 마련하는 경우, 입법자는 재산세의 부담이 본 결정이 제시한 헌법적 기준으로 접근시켜 나가는 기간 동안-법률 공포 이후 최장 5년간-경과규정을 둘 수 있다. 이 경우 입법자는 종전 규정을 부분적으로 계속 적용할 것을 명할 수 있다.

이 유

A.

본 재판은 보유부동산과 기타 재산에 대하여 현행 법률에 따라 상이한 재산세부담을 과하고 있는 것이 평등원칙(기본법 제3조 제1항)¹²⁾에 합치되는지의 여부에 관한 것이다.

I.

1. 무제한납세의무자들은 1990. 11. 14. 공포(연방법률공보 I 2467면-VStG-)된 1974. 4. 17. 재산세법(Vermögenssteuergesetz: 연방법률공보 I 949면) 제4조 제1항 제1호¹³⁾에 따라, 1991. 2. 1. 공포(연방법률공보 I 230면-BewG-)된 1934. 10. 16 평가법(Bewertungsgesetz: 라이히 법률공보 I 1035면) 제114조 내지 제120조가 규정한 의미의 총재산

12) 기본법 제3조(법률 앞의 평등) ① 모든 사람은 법률 앞에 평등하다.

13) 재산세법 제4조(산정기초) ① 다음 각호에 제기하는 자는 각각 다음 각호에 제기하는 재산에 대해 재산세를 과세 받는다.

I. 무제한납세의무자 총재산(평가법 제114조 내지 제120조)

II. 제한납세의무자 국내재산(평가법 제121조)

에 대해 재산세 납세의무를 진다. 총재산은 평가법 제118조¹⁴⁾에 의거 채무와 기타 부담액을 공제한 총재산가액으로 한다. 즉 재산세법 제9조 제1항¹⁵⁾에 의거 총재산액으로부터 공제액을 차감하고 남은 재산액이 과세대상이 된다. 1983년부터 1986년까지의 기간-1985. 1. 1부터는 1985. 3. 14. 공포(연방법률공보 I 558면)된 법률이 적용된다-의 재산세액은 1974년의 재산세법 제10조 제1호¹⁶⁾에 따라 과세대상 재산가액의 100분의 0.5였다.

재산세법 제10조는 재산세의 세액을 과세대상재산가액의 균일한 백분율에 의해 결정한다고 규정하고 있다. 이를 위해 총재산을 구성하고 있는 경제적 단위나 경제재에 대한 평가가 필요하다. 이 경우 통일가격을 확인하여야 하는 경제적 단위들에 대해서는 평가법 제19조 제1항 제1호¹⁷⁾에 따라 확인된 통일가격을 적용하

14) 평가법 제118조(채무 및 기타의 공제) ① 총재산의 가격산정에 있어서는 다음 각호에 계기하는 것은 적극적 재산에서 이를 공제한다.

I. 채무 및 부담(단서 및 이하는 생략)

15) 재산세법 제9조(과세재산) 과세재산은 다음 각호에 정하는 바에 의한다.

I. 무제한납세의무자

가) 자연인의 경우에는 총재산(제4조)에서 공제액(제6조)을 차감한 잔여 재산금액

나) 20,000DM 이상의 총재산을 가진 법인, 인적 단체와 재산집단의 경우에는 총재산(제4조)

II. 20,000DM 이상의 총재산을 가진 제한납세의무자의 경우에는 국내재산 재산세법 제6조(자연인에 대한 기초공제) ① 무제한납세의무자인 자연인에 대한 세액을 결정하는 때에는 70,000DM을, 부부의 합산으로 세액을 사정하는 때에는 140,000DM을 공제한다. 일반납세의무자 또는 부부와 합산하여 세액을 사정하는 각 자녀에 대하여는 다시 70,000DM을 공제한다. (이하 생략)

16) 재산세법 제10조(세액) 재산세의 세액은 매년 다음 각호와 같이 한다.

I. 자연인: 과세재산의 0.5%

II.법인, 인적 단체와 재산집단: 과세재산의 0.6%

17) 평가법 제19조(통일가격의 확인) ① 통일가격은 다음 각호에 계기하는 것에

여야 한다. 국내의 부동산에 대해서는 평가법 제19조 제1항 제1호에 따라 통일가격이 확정된다. 부동산은 1964년에 확인되었거나 또는 1964년으로 소급시켜 산정한 통일가격에 기초해 평가되고, 재산세액의 사정(査定)에 있어서는 평가법 제121a조¹⁸⁾에 따라 통일가격의 100분의 140으로 총재산액에 산입된다.

통일가격을 확인할 수 없는 경제적 단위들은 재산세법 제4조 제1항 제1호 및 평가법 제114조 제1항, 제17조 제3항, 제1조 제1항 및 제9조 제1항에 따라 원칙적으로 “통상가격”(Gemeine Wert)에 의해 평가한다. “통상가격”이란 처음에는 어떤 물건이 그 소유자에게 보장하는 유용성(Nutzen)을 의미하는 것이었으나(1794년의 프로이센 Land를 위한 일반란트법[Allgemeines Landrecht] Teil I, Titel II, §112), 나중에는 수익가격과 판매가격을 포괄하는 상위개념의 타협물로 사용되었으며, 오늘날에는 통상 거래에서 양도할 때 경제재의 성질에 따라 받을 수 있는 가격을 의미한다(평가법 제9조 제2항).¹⁹⁾ 금전채권들은 평가법 제12조 제1항²⁰⁾에 따라 원칙적으로 그 액면가

대해 이를 확인한다.

I. 국내의 부동산 등 중에서 농림업(제33조, 제48a조 및 제51a조), 기본재산인 부동산(제68조, 제70조) 및 사업용 부동산

II. 국내의 영업(이하 생략)

18) 평가법 제121a조(1964년 통일가격 적용에 대한 특별규정) 1964. 1. 1의 가격 사정을 기초로 하는 부동산 등의 통일가격 적용 기간중에는 부동산(제70조) 및.....사업용 부동산은 사업용재산의 통일가격 확인, 재산세, 상속세, 영업세, 소유1가족주택의 자기이용주거의 이용가격 산정 및 부동산취득세 과세상의 가격은 당해 통일가격의 140%로 이를 평가한다. (이하 생략)

19) 평가법 제9조(평가의 원칙, 통상가격) ① 특별한 규정이 없는 한 평가는 통상가격을 기초로 한다.

② 통상가격은 통상의 거래에서 양도할 때 당해 경제재의 성질에 따라 받을 수 있는 가격에 의한다.

20) 평가법 제12조(금전채권 및 채무) ① 제11조(평가기준일 현재 증권거래소에

격에 의해 평가된다.

2. 평가법 제9조에 따르면, 다른 가격이 적용되지 않는 경우에는 통상가격이 적용된다. 평가법이 말하는 다른 가격으로 부분가격(제10조), 시세가격(제11조 제1항), 회수가격(제11조 제4항), 액면가격(제12조) 및 원본가격(제13조 내지 제16조) 등이 있으며, 제2장-특별평가규정(제17조 내지 제121조)-에서는 농림업용재산 등의 평가를 위한 수익가격(제36조)과 건물이 있는 부동산의 평가를 위한 수익가격방법 및 실물가격방법(제78조 이하, 제83조 이하)을 규정하고 있다.

세부적으로 이들 규정에 따라 평가되어야 할 재화들에 대하여 적용하는 가격들은 다음과 같다.

a) 농림업

농림업은 원칙적으로 평가법 제36조에 규정된 수익가격에 기초하여 평가한다. 일반적으로 수익은 평가법 제38조와 제40조에서는 원칙이 간략히 규정되었지만, 농림업용재산의 평가기준을 정한 일반적 행정규칙을 통해서 자세히 제시되어 있는 비교절차(1967년 연방조세공보 I, 397면, Teile 1 bis 4 u. 8; 1968년의 연방조세공보 I, 223면의 Teile 5 bis 7)를 거쳐서 파악된다. 이에 따라 농림업용 부동산은 그 자체로서 직접 평가되는 것이 아니라, 농림업용재산의 기업평가를 거쳐 전체적으로 수익가격의 관점에서 산정된 통일가격에 간접적으로만 표시된다. 평가법 제40조 제2항에 확인하고 있는 수익가격은 저감된 순수익에 기초하고 있다(Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Bundestages, zu BTDrucks.IV/3508, S.3f. 참

상장된 유가증권 및 국채원부에 등록된 채권에 대한 평가규정임: 역자 주)에
계기되지 아니한 금전채권 및 채무는 액면가격으로 평가한다.

조, 이에 대해서는 Gürsching/Stenger, Bewertungsgesetz, Vermögensteuergesetz, 9.Aufl., 1992, §40, Anm.4ff).

b) 부동산

기본재산의 경제적 단위인 부동산(평가법 제70조 제1항)²¹⁾은 건축물이 있는 경우에는 부동산의 종류에 따라(평가법 제76조)²²⁾ 일반적으로 수익가격으로 평가되며, 예외적인 경우에 실물가격에 의해 평가된다. 건축물이 없는 부동산의 경우에는 통상가격이 적용된다.

aa) 건물이 없는 부동산

건물이 없는 부동산(평가법 제72조)²³⁾와 건축계획상태에 있는 부

-
- 21) 평가법 제70조(부동산) ① 기본재산의 각 경제단위는 이 법률이 말하는 부동산으로 한다.
- 22) 평가법 제76조(평가) ① 부동산의 가격은.....다음 각호에 계기하는 부동산에 대해 수익가격방법(제78조~ 제82조)에 의해 이를 산정한다.
I. 임대거주용 부동산 II. 업무용 부동산 III. 혼합이용 부동산 IV. 1가족주택 V. 2가족주택
- ② 기타 건물이 있는 부동산의 가격은 실물가격방법(제83조~ 제90조)에 의해 이를 산정한다.
- ③ 실물가격방법은 제1항의 규정에도 불구하고 다음 각호의 부동산에 대해 이를 적용한다.
I. 1가족주택 및 2가족주택 중 특별한 형태 또는 설비를 갖추고 있어서 제1항의 규정에 의하여 평가하는 1가족주택 및 2가족주택과 현저히 다른 것
II.부동산의 종류 중 연간총임대료의 산정이나, 또는 통상의 임대료를 견적도 할 수 없는 업무용 부동산 그룹 및 개개의 건물이 있는 부동산
III.배수(제80조)의 정함이 없는 가건물이 있는 부동산 및 당해 배수의 정함이 없는 건물 또는 건축이 마무리된 건물이 있는 부동산
- 23) 평가법 제72조(건물이 없는 부동산의 개념) ① 건물이 없는 부동산이란 이용 가능한 건물이 존재하지 아니하는 부동산을 말한다. (이하 생략)
- ② 용도 및 가치가 토지의 용도 및 가치에 비추어 중요하지 아니한 건물이 존재하는 경우에는 건물이 없는 부동산으로 간주한다.

동산(평가법 제73조)에 관해서 별도의 평가규정이 없기 때문에 평가법 제17조 제3항²⁴⁾ 및 제9조에 따라 통상가격에 의해 그 가격이 평가된다.

bb) 건물이 있는 부동산

평가법은 건물이 있는 부동산의 경우, 토지의 종류에 따라 수익가격 또는 실물가격에 의한 평가절차를 규정하고 있다. 평가법 개정법률에 대한 공식이유서는 부동산가격을 결정하는 특성들이 개별부동산의 종류에 따라 차이가 있다고 확인하면서 다양한 평가방법에 관하여 설명을 하고 있는데, 예컨대 임대거주용 부동산과 같이 정기적으로 수익을 발생시키는 부동산의 가격은 순이익에 따라 결정된다. 이에 반해 특별한 유형의 공장용 및 영업용 부동산의 경우, 부동산에서 발생하는 수익이 불완전하거나 불명확하게 나타나기 때문에, 일차적으로 생산비용에 의해 산출된 실물가격이 그 기준이 된다(BTDruks.IV/1488, S.31 참조). 그러나 건축물이 있는 부동산의 경우 원칙적으로는 수익가격방법이 적용되며, 실물가격방식은 임대수입이 있는 비교 가능한 부동산이 존재하지 않는 경우에만 적용되어야 한다(Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, zu BTDruks.IV/3508, S.3 V 이하 참조).

평가법 제76조 제1항에 따라 수익가격방법은 임대거주용 부동산, 영업부동산, 혼합이용 부동산, 1가족주택 및 2가족주택의 경우에 적용된다. 연간총임대료는 1964. 1. 1을 기준으로 하며(평가법

③ 건물의 파손 또는 노후화로 인하여 장기간에 걸쳐 이용 가능한 공간이 없어진 부동산도 건물이 없는 부동산으로 간주한다.

24) 평가법 제17조(평가의 특별규정 적용 범위) ① 평가의 특별규정(제18조~제109a조)은 재산세에 대해 이를 적용한다. ② (생략)

③ 제19조 내지 제121조의 규정에 특별히 정한 바가 없으면 당해 제 규정 외에 이 법률의 제1편의 규정(제1조 내지 제16조)을 적용한다. 제16조의 규정은 부동산취득세에는 적용하지 아니한다.

제79조 제5항), 부동산가격은 평가법 제80조²⁵⁾에 따라 토지의 가치를 결정하는 또 다른 속성을 나타내는 조정률을 연간임대료에 곱하여 산출한다(또한 판례집 65, 160[161 이하] 참조).

건물이 있는 그 밖의 부동산(평가법 제76조 제2항)과 평가법 제76조 제3항이 정한 일정한 유형의 영업용 부동산 및 예외적인 경우로서 특별한 설비가 갖추어진 다른 부동산에 대해서도 적용되는 실물가격방법은 예외적인 것이다. 이 방법에 따르면 토지가격, 건물가격 및 옥외시설가격(평가법 제83조²⁶⁾)으로 기초가격(Ausgangswert)을 구성하고, 이에 일정한 조정백분율(Wertzahl)수치를 적용함으로써 통상가격이 산출된다(평가법 제83조 제2문, 제90조 제1항). 건물가격의 기초는 1958년의 생산비용이다(평가법 제85조 제1항). 이렇게 산출된 건물가격은 평가법 제85조 제2항에 따라 기본확인일인 1964. 1. 1

25) 평가법 제79조(연간총임대료) ① 연간총임대료란 임차인이 당해 부동산의 이용에 대해 확인기일의 상태에서 계약에 따라 1년간 지급받는 대가의 총액을 말한다. 임차인이 부담하는 부과금 및 기타 일체의 급부는 이를 연간총임대료에 포함한다. (이하 생략)

평가법 제80조(배수) ① 연간총임대료에 곱하는 배수는 별표3 내지 별표8에 정하는 바에 의한다. 당해 배수는 기본확인기일 현재 부동산의 종류, 건물의 종류, 건물의 건축연도 및 소재하는 시군구의 인구에 상응하게 정한다. (이하 생략)

26) 평가법 제83조(실물가격방법에 의한 부동산가격) 부동산가격의 산정은 토지가격(제80조), 건물가격(제85조~제88조) 및 옥외시설가격(제89조)를 기초가격으로 한다.

기초가격은 이를 통상가격으로 조정한다.

평가법 제90조(통상가격으로의 조정) ① 통상가격(제83조)은 조정백분율(Wertzahl)을 적용하여 통상가격으로 조정한다.

② 조정백분율은 법규명령에 의해 가격에 영향을 미치는 사정, 특히 일정한 경제부문 내에서의 부동산의 용도와 이용 가능성 및 소재하는 시군구의 인구를 고려하여 기초가격의 85% 내지 50%의 범위 내에서 이를 확정한다. (이하 생략)

의 건설가격 현황에 맞추어 수정 계산한다. 연방정부가 확인하고 있는 바에 의하면 현재 이와 같은 실물가격방법으로 산정된 가격은 부분적으로 수익가격방법에 의해 산정된 가치의 100% 이상을 넘어서고 있다(이에 대해서는 Jakob, Möglichkeiten einer Vereinfachung der Bewertung des Grundbesitzes sowie Untersuchung einer befristeten Anwendung von differenzierten Zuschlägen zu den Einheitswerten, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen, Band 48, 1992, S.65 참조).

c) 사업용 부동산

사업용 부동산(평가법 제99조)의 경우 독자적인 평가방법이 존재하지 않아 농림업용재산 또는 기본재산과 같은 방식으로 평가된다(평가법 제99조 제1항 및 제3항).²⁷⁾ 이러한 방식으로 확인된 사업용 부동산의 통일가격이 영업의 통일가격으로 산입된다. 즉 사업용 부동산은 영업이라는 경제적 단위의 하부단위에 해당한다(평가법 제19조 제3항 제1호 b).

d) 영업(Gewerbebetriebe)

국내영업에 대한 통일가격은 평가법 제109조 제1항에 따라 1993. 1. 1부로 소득세법상의 대차대조표에 연계되어 있는 재산목록(평가법 제28조 제1항 참조)²⁸⁾에 기초해 산정한다. 그러한 한에서

27) 평가법 제99조(사업용 부동산) ① 이 법률이 말하는 사업용 부동산은 영업에 속하는 부동산으로 한다. 다만, 당해 부동산 등이 영업에 속하지 않는 것으로 되는 때에는 다음 각호에 제기하는 것에 해당하는 경우에 한한다.

I. 기본재산 II. 농림업

② (생략)

③ 제1항 제1호의 사업용 부동산은 기본재산에 준하고, 제1항 제2호의 사업용 부동산은 농림업용재산에 준하여 이를 평가한다.

28) 평가법 제28조(신고의무) ① 통일가격의 확인을 위한 신고서는 각 기본확인 기일에 이를 제출하는 것으로 한다. 기타 확인기일에는 재무관청에 의해 그

통일적 평가의 원칙들이 무너진 것이다. 영업의 통일가격은- 최종적으로 1964. 1. 1에 확인하였던 부동산의 통일가격과는 반대로- 현재시점에 근접하여 확인되고 있다(1993. 6. 23의 법률, BGBl. I S.944[973], Art.25 Nr.5§1에 따라 최종적으로 1995. 1. 1). 평가법 제109조에 규정된 평가척도는 1992년 조세개정법률(1992. 2. 25. 연방법률공보 I 297면)까지는 원칙적으로 개별 경제재의 평가를 부분가격(평가법 제10조)²⁹⁾에 의하도록 하고 있었다. 그러나 평가법 제109조 제2항에 따라, 이미 통일가격이 확인되어 있었던 경제재, 특히 사업용 부동산의 경우는 제외되고 있었다. 평가법 제109조가 개정될 때까지는 평가대상이 된 사업용재산의 경제재에 의존해 평가법상의 모든 가격들이 사업용재산의 통일가격에 포함될 수 있었다.

3. 현행 평가법은 직접적으로 독일제국의 평가법을 원용하고 있으며, 1974년 이후의 세액사정을 위하여 1964. 1. 1에 확인된 부동산의 통일가격을 기초로 마련하였다.

1965년까지 일반적으로 적용되었던 1934. 10. 16의 평가법(제국법률공보 I 1035 면)은 1965. 8. 13의 평가법 개정법률(연방법률공보 I 851 면; =Bewertungsänderungsgesetz [BewÄndG] 1965)을 통해 1935년부터 적용되어 오던 종래의 통일가격을 현시점에 적합한 가격으로 개편

제출을 요구받는 자가 신고서를 제출하여야 한다.

② 6,000DM 이상의 가격이 있는 사업용재산, 부동산 등 및 광물채굴권의 귀속자는 신고의무를 진다.

29) 평가법 제109조(평가) ① 영업에 속하는 경제재는 제2항 내지 제4항의 규정이 정하는 경우를 제외하고 부분가격(제10조)으로 평가한다.

평가법 제10조(부분가격의 개념) 기업에 제공되는 경제재는 통상 부분가격으로 평가한다. 부분가격이란 당해 기업 전체의 취득자가 총구입가격의 범위 내에서 개개의 경제재에 대해 평가하는 금액으로 한다. 이 경우 당해 취득자가 그 기업을 계속하는 것을 전제로 한다.

하기 위하여 근본적으로 개정한 것이었다. 동 개정법은 1964. 1. 1을 기준으로 하는 새로운 부동산 통일가격의 기본확인을 준비하는 것이었다(1965년 평가법 개정법률 제2조 제1항 제1문).

평가법 및 기타 조세법상의 규정들에 대한 개정법(1971년 평가법 개정법률, BGBI I S.1157) 제1조 제1항의 규정에서는 1964. 1. 1의 가격현황을 기초로 하는 부동산의 통일가격은 1974. 1. 1부터 적용되는 것으로 하였다. 1974. 4. 1의 재산세법 개정법률(연방법률공보 I 949면)은 평가법률을 보완하는 제121a조를 두었는데, 이 조항은 사업용재산의 통일가격 확인과 재산세·상속세·영업세·1가족주택의 자기거주 시 이용가격 산정·부동산취득세에 있어서 1964년의 부동산 통일가격 대비 140%를 적용하여 평가한다고 규정하고 있다.

평가법 제21조 제1항 제1호³⁰⁾는 통일가격을 현실의 가격변동에 적합하도록 하기 위해 매 6년의 간격을 두고 소유부동산에 대해 새로운 평가를 하도록 요구하고 있다. 하지만 1964년 이후 기본확인은 더 이상 행해진 바 없다. 1970. 7. 22. 평가법 및 소득세법의 개정과 보완에 관한 법률(연방법률공보 I 1118면)에 규정되어 있는 1965년의 평가법 개정법률 제2조 제1항 제3문은, 평가법 제21조 제1항 제1호와 달리, 1964년의 기본확인에 이어 행해지는 부동산 통일가격의 기본확인은 특별법률을 통해 정한다고 규정하고 있다. 이러한 특별법률이 오늘날까지 제정되고 있지 않음은

30) 평가법 제21조(기본확인) ① 통일가격은 원칙으로 다음 각호에 규정하는 바에 의하여 이를 확인한다.

I. 부동산 등 및 광물채굴권 6년마다의 기간

II. 사업용재산의 경제단위 3년마다의 기간

기본확인과 그 다음의 기본확인과의 기간은 평가의 기준이 되는 사정에 중요한 변화가 있는 경우에는 부동산 등 및 광물채굴권에 대해서는 최고 3년, 사업용재산의 경제단위에 대해서는 1년, 법규명령에 의해 이를 단축할 수가 있다.

물론이다. 그리하여 부동산재산의 모든 통일가격은 1964년의 가격상황에 기초하고 있는 것이다.

4. 이렇게 평가법은 재산세의 사정기초가 여러 측면에서 상이한 평가기준들을 적용하도록 하고 있다. 원칙적으로 평가법은 경제재는- 특히 평가법 제36조에 따른 농림업용재산 및 평가법 제78조 이하에 따른 건축물이 있는 부동산의 경우- 그 수익가격에 따라 평가하도록 하고 있다. 그 밖에 일정한 경제재에 대해서는 교환가격에 따라 산정하도록 하고 있다. 특히 평가법 제11조 및 제12조에 따라 유가증권과 금전재산의 경우 시가와 액면가에 의해 평가하도록 하고 있다. 게다가 한편으로 현재가격을- 예컨대 사업용재산의 경우에는 통일가격 혹은 기타 재산의 경우에는 교환가격·양도가격 및 액면가격을- 재산세 사정기초로 하고, 다른 한편으로 1964. 1. 1에 확인된 가격- 즉 부동산에 대한 통일가격- 과 같이 과거의 가격을 과세의 기초로 하고 있다.

II.

1. a) 당해 절차의 원고, 즉 부부들에 대해서는, 1983년부터 1986년까지의 과세기간에 대하여 부동산재산과 확정이자부 유가증권 및 현금 외에 원고들이 아들에 대해 가지고 있던 금전채권에 대해서도 재산세를 부과결정했다. 이에 원고들은 재산세부과처분에 대해 소송을 제기하였다.

b) 재정법원은 당해 소송절차를 중지하고, 재산세법 제10조 제1호가 조세를 부과함에 있어 통일가격이 적용되는 재산과 통일가격이 적용되지 않는 재산에 대해 균일한 세율을 적용하고 있는 것이 기본법 제3조 제1항의 평등원칙과 합치되는지 여부에 의문

을 제기하고 연방헌법재판소에 그 여부를 판단해 줄 것을 제청하였다. 당해 분쟁사건에 대한 결정은 재산세법 제10조 제1호의 합헌 여부에 달려 있다. 즉 재산세법 제10조 제1호가 위헌일 경우, 심판대상이 된 재산세 부과고지는 무효로 되거나 또는 최소한 재산세 세율에 대한 개정이 있을 때까지 당해 절차가 정지되어야 하지만, 그에 반해 재산세법 제10조 제1호가 헌법적으로 의문이 없다면, 재정법원은 위 규정이 정한 세율을 고려하여 청구를 기각하거나 혹은 재정법원법(FGO) 제100조 제2항 제1문에 따라 과세처분을 변경하여야 한다.

재산세법 제10조 제1호는 동법이 규정하고 있는 세율을 재산세액의 사정에 있어서 통일가격으로 사정되는 부동산재산에 대해서뿐만 아니라 통상가격이 적용되는 기타 재산에 대해서까지 균일하게 적용하는 한 위헌이다. 연방헌법재판소는 1987. 2. 10의 판결(BVerfGE 74, 182[199] 참조)에서, 평가법이 다른 경제제와 비교해 부동산에 대해 특혜를 규정하고 있는 것으로 볼 가능성이 있고, 또한 구체적으로 부동산과 달리 사업용재산 및 기타의 재산의 차별적인 평가가 문제가 될 경우 헌법소원이나 법관의 제청을 통해 연방헌법재판소는 당시 통일가격에 대해 위헌성 결정이 내려질 수 있다는 점을 시사한 바 있다. 또한 연방헌법재판소는 연방재정법원의 결정들(연방재정법원, 연방조세공보II 1986, 782면; 연방조세공보II 1988, 1025면 이하)을 특별히 언급하면서, 통일가격이 자의적으로 그 적용을 받지 않는 재산의 통상가격보다 수배나 낮게 확정되었으며, 그것은 기본법 제3조 제1항을 위배하는 것으로서 위헌이라는 일반적 견해와 부합된다는 것을 강조한 바 있다. 이 경우 통일가격의 확정과 부과처분과의 관계는 독립적인 후속처분으로 간주될 수 있는 것으로서, 지나치게 낮게 평가된 부동산은 물론 교환가치에 따라 평가되는 기타의 재산에 대해서도 똑같이

균일한 세율을 적용하는 재산세 부과처분을 통해서 비로소 위헌성이 실현된다. 이러한 위헌성은 통일가격이 적용되는 재산에 대해 보다 높은 세율을 적용함으로써 제거될 수 있을 뿐만 아니라 또한 기타 재산에 대해 보다 낮은 세율을 적용함으로써 제거될 수도 있다. 연방헌법재판소의 1991. 6. 27의 판결(BVerfGE 84, 239 이하)에 따라 과세를 위해 적용되는 일련의 규범들은 모든 적용단계에서 평등 위반이 주장될 수 있으며, 따라서 재산세법 제10조 제1항 단계에서도 자의적인 불평등 취급을 초래한 시발적인 사실요건이 지나치게 낮은 통일가격에 있는 것이라면 평등원칙 위반을 주장할 수 있다.

2. 재정법원의 제청에 대해 연방정부의 이름으로 연방재무장관과 연방재정법원장이 의견을 표시하였다. 연방정부는 재산세법이 새로이 개정되는 경우 수익을 사정기초로 하는 과세만이 고려된다는 것을 거듭 지적하였다.

B.

제청은 적법하다.

I.

재정법원은 재산세법 제10조 제1호의 효력이 그 재판의 전제가 되는 것임을 지적함으로써 기본법 제100조 제1항³¹⁾ 및 연방헌법 재판소법 제80조 제2항 제1호의 요건을 준수하였다.

31) 기본법 제100조(구체적 규범통제.....) ① 법원이 판결을 함에 당하여 어떤 법률의 효력이 문제로 되는 경우에 그 법률이 위헌이라고 생각되는 때에는..... 헌법재판소에 결정을 구하는 것으로 한다. (이하 생략)

만약 위 규정이 합헌이라면, 재정법원은 소송이 과세처분 전체를 대상으로 제기되었다고 간주하고 청구 전체를 기각하거나, 혹은-자본채권에 대한 사정을 다투는 원고의 주장이 인용될 경우-재산세법 제10조 제1호의 균일한 세율은 과세대상인 원고의 재산전체에 대해 재산세를 부담하도록 하는 것이라는 이유로 청구의 일부를 기각하여야 할 것이다.

재산세법 제10조 제1호가 통일가격이 적용되는 재산과 통일가격이 적용되지 않는 재산에 대해 균일한 세율로 재산세를 부과하는 한에서 헌법과 불합치하는 것이라면, 재산세 세율을 확정하는 규정이 결여됨으로써 재산세액 사정이 불가능하게 되기 때문에 청구의 전체를 인용하거나, 혹은 재정법원법 제74조에 따라 입법자가 새로운 재산세의 세율규정을 마련할 때까지 당해 절차를 중지하여야 할 것이다. 이것은 또한 법률이 유효한 경우와는 다른 결정이라 할 것이다(상세한 논증으로는 BVerfGE 66, 1[17] 참조). 이 경우 연방헌법재판소가 불합치 선언을 하면서 연방헌법재판소법 제35조에 따라 기존의 법을 계속 적용할 것을 명령할 수 있는 것은 법원의 제청요건인 재판의 전제성에 하등의 영향을 미치지 아니한다(BVerfGE 87, 153[180] 참조).

II.

제청법원은 재산세법 제10조 제1호에 대해 위헌성을 확신하고 있는 이유를 충분하게 설명하고 입증하였다. 제청법원은 재산세법 제10조 제1호가 기본법 제3조 제1항의 평등원칙과 합치되지 않는다는 견해를 피력하고 있는바, 기본재산의 통일가격이 상당한 정도 낮게 평가되고 있음에도 불구하고 위 규정은 통일가격이 적용되는 재산과 통일가격이 적용되지 않는 재산에 대한 과세에

있어서 균일한 세율을 설정하고 있다는 것이다. 본래의 입법자의 의도와는 달리 기본재산의 통일가격은 1964년 이래 한 번도 현실의 가격상승을 반영시키지 못하여 왔다는 것이다. 따라서 현재가격에 따라 평가되고 있는 다른 재산과 대비하여 납득할 만한 이윤이 결여된 자의적인 불평등 취급이 초래되고 있다는 것이다. 연방헌법재판소(BVerfGE 84, 239[268] 참조)가 발전시켜 온 조세부담의 평등원칙에 따라 재산가격의 불평등한 평가는 어쨌든 세율을 설정하는 단계에서 통일가격이 적용되는 재산에 대하여 통상가격으로 평가되는 재산보다 높은 세율을 적용하도록 하여 교정되어야 한다는 것이다.

제청법원은 상세하게 정당화를 위한 어떤 논거를 밝히지 않고 또한 통계나 전문적인 연구를 인용하면서 위와 같은 견해를 논증하고 있는 것은 아니다. 제청법원은 자신의 견해를 입증하기 위해 오히려 전문법원의 결정들, 특히 연방재정법원의 두 결정(BStBl II 1986 S.782; II 1988 S.1025ff)을 인용하고 있으며, 또한 연방헌법재판소의 기존 결정 등을 인용하고 있다. 연방헌법재판소법 제80조 제2항이 요구하고 있는 논증의 강제는 제청법원으로 하여금 자신의 법적 판단을 위해 중요한 사실관계 및 자신의 법적 견해를 충분히 설명(BVerfGE 74, 182[192 이하]; 89, 329[337] 참조)하도록 요구하고 있고, 이러한 설명은 원칙적으로 다른 법원이 다른 소송절차에서 행한 설명으로 대체될 수 없는 것(BVerfGE 22, 175[177]; 90, 145[167] 참조)이라 할지라도, 본 절차에서 제청법원이 다른 법원의 견해를 인용하고 있다는 사실 자체가 제청의 부적법성을 초래하고 있는 것으로는 볼 수 없다. 제청에서 인용한 위의 자료들은 조세법 분야에서 거의 공유자산으로 평가되고 있으며, 이에 기초하고 있음을 보여 주고 있다. 과거의 가격에 고정되어 있는 통일가격과 시기에 따라 조정되는 통상가격을 적용함으로써 발생하는 과세상의

차이, 즉 통일가격이 적용되는 재산과 통일가격이 적용되지 않는 재산에 나타나는 과세상의 차이에 대해 최고전문법원인 연방재정법원은 제청법원이 인용하고 있는 결정들을 통해 상세하게 입증한 바 있다. 또한 연방헌법재판소도 그와 같은 차이에 대해 여러 차례 검토한 바 있다(BVerfGE 23, 242[254 이하]; 41, 269[281]; 43, 1[7]; 65, 160[170] 참조; 현재는 또한 BVerfGE 89, 329[339]도 참조할 것). 나아가 이러한 차이점은 학술논문(가령 Vogel, DstZ/A 1979, S.28ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, BandII, 1993, S.869ff.; Friauf, StuW 1971, S.369ff. 참조), 독일조세법학회의 토론(Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStjG, 1984, S.1ff.)의 대상이기도 했다. 특히 연방재무부의 학술자문단(Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland - Mängel und Alternativen, 1989, S.13 참조)과 연방회계검사원(Schreiben an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 25. März 1991, Az.: VIII - 206101[EW] 참조), 조세개혁을 위한 활동단체 “Steuern der 90er Jahre”(1987, S.39) 및 재무행정에 의한 상세한 연구들(Meyding, DStR 1992, S.1113[1115]; Uelner, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStjG, 1984, S.275[284] 참조)을 통해 평가 차이가 갖는 사실상의 기초를 확인하기도 하였다.

입법자의 본래의 의도가 이렇게 빗나간 것이 명백하고, 따라서 조세부담의 평등이 준수되고 있는가 하는 의문이 학계와 실무에서 같이 제기되고 있는 상황이라면, 제청법원은 문제점에 대해 스스로 상세하게 논증하기보다는 반복을 피하기 위해 재정재판에 있어서의 최고전문법원이 그 간행물을 통해 상세하게 논증하고 있는 근거들을 원용하는 것으로 대신할 수 있는 것이다(또한 BVerfGE 14, 221[232 이하]; 90, 145[167] 참조).

C.

재산에 대한 과세와 관련된 전체 규정 내에서, 부동산을 현재에 근접한 가격으로 평가하려는 법률상의 구상과는 달리 1964/74 이후에 변동된 가격상황을 더 이상 반영하고 있지 못함에도 불구하고, 현재가격으로 평가된 재산에 대해 위 부동산의 경우와 동일한 세율을 적용하는 한에서는, 재산세법 제10조 제1호의 규정은 기본법과 합치되지 아니한다.

I.

재산세법 제10조 제1호에 대한 헌법적 심사에 있어서 기본법의 모든 규정들이 심사의 기준이 된다. 연방헌법재판소는 기본법 제100조 제1항에 의한 구체적 규범통제절차에서 규범의 합헌성 여부를 제청법원의 관점 및 헌법적 의문에 국한시켜서 논의하는 것은 아니다. 오히려 적법하게 심사대상이 된 규범은 생각할 수 있는 모든 헌법적 관점에서 규범통제절차의 대상이 된다(BVerfGE 26, 44[58]; 67, 1[11] 참조).

헌법재판소의 그와 같은 포괄적 심사는 바로 제청법원이 어떤 조세법적 결정으로 인해 여러 집단에 대해 평등원칙에 불합치하는 효력을 미치기 때문에 그러한 결정이 위헌이라고 보고 있는 경우에 이루어지게 된다. 왜냐하면 헌법이 상이한 집단에 대한 불평등 취급의 객관적인 근거의 존재 여부를 해명하면서 기본법 제3조 제1항의 조세영역의 외곽에 설정하고 있는 헌법적 한계가 평등원칙의 심사에 포함되기 때문이다.

II.

1. 조세법에 있어서 평등원칙은 납세의무자가 조세법을 통해 법적·사실적으로 평등한 부담을 지도록 요청하고 있다. 이러한 평등성은- 헌법상 허용되고 있는 차별취급에도 불구하고- 개별 납세의무자에 대해 조세법률을 적용함으로써 발생하는 부담결과에 의해 실현된다(BVerfGE 84, 239[268] 참조).

a) 기본법 제3조 제1항의 평등원칙은 각 영역별로 적용되어야 한다. 조세법의 영역에서의 과세평등은 국가예산의 재원조달을 위한 과세목적에서보다는 오히려 조세의 특성을 통해서 비로소 그 분명한 윤곽이 드러난다. 조세는 일반적인 국가과제의 재원을 조달하기 위해 소득과 재산 및 수요력에 따라 모든 내국인이 지는 공동부담이다. 개인의 재산영역과 권리영역에 대하여 행해지는 조세적 개입(Eingriff)은 바로 그와 같은 부담의 배분 평등성에 의해 정당화된다(BVerfGE 84, 239[268] 이하 참조).

b) 기본법이 보장하는 자유질서하에서 국가는 그의 재정수요를 원칙적으로 사경제적 성과에 대한 조세적 참여를 통하여 충족한다. 국가는 소득과 수익에 대한 과세를 통해 사적 재산취득에 대하여 부담을 지우고, 매출, 유통과정 및 소비과정에 과세함으로써 재산의 사적사용에 대해 부담을 지운다.

정적상태의 재산 역시 조세부과의 대상이 될 수 있는데, 특히 재산세와 대물세(對物稅, Realsteuer)의 경우가 그러하다(BVerfGE 13, 331[348]; 43, 1[7] 참조). 재산세와 대물세는 기본법이 재정수입권(기본법 제106조 제2항 제1호, 제6항)³²⁾을 규정하면서 역사적으로 증대되

32) 기본법 제106조(세수입의 배분) ① (생략)

② 다음에 계기하는 조세의 수입은 Land에 귀속된다.

어 온 그 의미가 수용되어 적법한 형태의 조세적 개입으로 승인되고 있다(BVerfGE 7, 244[252]; 14, 76[91]; 16, 306[317] 참조). 입법자는 재산취득과 재산보유 및 재산사용에 대한 과세를 통한 전체 조세 부담이 부담균등이 유지되고, 과중한 부담을 피하도록 과세간 상호 조정을 하여야 한다. 이 경우 조세입법자도 사유재산에 대해 자의적으로 개입하여서는 안 되고, 권리는 오히려 취득한 재산에 대한 사적 유용성과 획득한 재산가치적 법적 지위에 대한 처분권이 그 핵심에 있어서 보전되는 것을 헌법상 요구할 수 있다는 점에 유의하여야 한다(BVerfGE 87, 153[169] 참조).

재산세가 다른 조세법상의 기본조건들하에서 소득재분배 수단으로 활용될 수 있는가의 여부와 그 정도는 여기서 결정할 필요가 없다. 왜냐하면 재산세가 현재의 조세법 전 체계에서 소득재분배를 위해 중요한 역할을 하고 있는 것은 아니기 때문이다. 약 60억 마르크에 이르는 재산세 세수총액(Finanzbericht 1993, S.219 참조)은 주로 기업재산에 대한 과세에 의해 징수된 것으로 그 부담은 수요자 일반에게 전가된다(Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S.800ff. 참조). 재분배를 위한 부담과 그 이전을 위한 법의 개정문제는 제청의 대상이 아니다.

c) 법 앞에서의 만인의 평등(기본법 제3조 제1항)은 공동부담의 재원조달을 위해 모든 내국인이 균등하게 기여할 것을 요구하는 것이 아니다. 현행 조세법에 평등원칙을 적용하여 국가의 일반적

I. 재산세 (이하 ③~⑤ 생략)

⑥ 대물세의 수입은 시군구에 귀속되고, 지역적소비세·사치세는 시군구 또는 Land의 입법기준에 따라 시군구조합에 귀속된다. 시군구는 법률의 범위 내에서 대물세의 세율을 확정할 권리가 있는 것으로 한다. Land 내에 시군구가 없을 때에는 대물세 및 지역적소비세·사치세의 수입은 Land에 귀속된다. (이하 생략)

과세 수행상 필요한 재원조달을 위해 모든 내국인은 각기 재정적 급부능력에 따라 평등하게 부담하도록 요구하고 있다. 입법자는 개인의 취업능력에 대하여 과세하는 것이 아니라 그가 취득한 경제재에 대하여 과세하여야 한다는 원칙적 결단을 내려왔다. 근로를 통해 수입을 얻을 수 있는 자신의 재능을 놀리고 있는 자에 대해서는 원칙적으로 과세하지 않는다. 이에 반해 재산을 이용하지 않고 있는 자는 과세목적을 위해 마치 그가 수익을 얻고 있는 것처럼 취급된다.

d) 입법자는 과세대상 선정과 세율을 결정함에 있어서 광범위한 재량권을 가지고 있다. 하지만 그와 같은 기본적 과세요건을 규정한 후에는 입법자는 일단 내려진 부과결정을 부담의 평등이라는 의미에서 일관성 있게 실천하여야 한다(BVerfGE 23, 242[256]; 84, 239[271] 참조). 일반적으로 과세대상은 먼저 과세의 산정기초로서 명확해야 하고 이를 수치화하여 세율을 적용함으로써 조세채무의 산정이 가능해야 한다. 이와 같이 조세부과의 근거를 수치로 전환할 수 없는 경우, 입법자는 다른 방법으로 - 특히 세율의 차별적 산정을 통해 - 부담효과의 평등이 보장되도록 하여야 한다.

2. 입법자가 과세대상이 되는 모든 재산에 대해 균일한 세율을 설정하고 있는 경우, 각 경제적 단위의 산정기초가 그 자체로서 제대로 평가될 수 있어야 균등과세가 보장될 수 있다. 따라서 과세산정의 기초는 경제적 단위들이 지닌 수익능력을 적절하게 고려하는 것이어야 하고, 이들 단위들의 가격은 그 상호관계에서 볼 때 현실을 적절하게 반영하는 것이어야 한다(BVerfGE 23, 242[257]; 25, 216[226]; 30, 129[143 이하]; 41, 269[280, 282 이하] 참조). 경제단위들의 일정한 집단에 대한 과세액이 명백히 구분될 수 있을 정도로 차

이를 보이게 된다면, 입법자는 이를 그 상태로 놔두어서는 안 된다(BVerfGE 23, 242[257] 이하; 41, 269[283] 참조). 이러한 경우 입법자는 구체적인 재산유형들 상호간 및 기본재산 내에서의 가격변동도 고려하여야 한다(BVerfGE 23, 242[252]; 65, 160[170] 참조).

3. 소득세와 재산세를 통한 재산에 대한 과세의 헌법적 한계가 재산의 수익능력에 대한 조세적 간섭을 제한한다. 평등권에 비추어 용인되는 차별화는 재산에 대한 전체적 부담에 대해 설정된 한계를 준수하여야 한다. 그와 같은 차별화는 소득세와 본 절차에서 다루는 재산세에 대하여도 심판권한을 가지게 하는 것이므로 헌법적 심사의 기준에 따라 본 재판부는 -중요한 이유로서- 이를 다음과 같이 다룬다:

a) 재산세는 정적상태의 재산(Ruhende Vermögen) - 일반적으로 이미 과세가 된 소득으로부터 형성된 재산 -에 대한 주기적으로 반복되는 과세의 형태를 띠고 있다. 재산세는 재산에 대한 처분권과 이용권에 기초한 일반적 행동자유권(기본법 제2조 제1항), 바로 재산법 영역에서의 인격발현에 개입하고 있다(기본법 제14조). 이것은 경제적 영역에서 자신의 활동결과로 획득한 성과물의 핵심이 납세의무자로 하여금 취득재산에 대해 가지는 원칙적 사적 유용성 및 재산적 가치가 있는 법적 지위에 대한 처분권의 발현으로서 보장되는 한에서만 그러한 자유권의 제한을 할 수 있음을 의미한다(BVerfGE 87, 153[169] 참조). 재산가치적 법적 지위의 소유자로서의 편입과 소유의 본체는 보장되어야 한다(BVerfGE 42, 263[295]; 50, 290[341] 참조).

b) 이상과 같은 기준에 따를 때 이미 재산에 대해서는 소득과 수익에 대한 과세를 통해, 그리고 구체적 재산의 경우는 대부분

간접세가 과세되고 있는 현행 세제하에서 그와 같이 여러 차례 이미 과세가 된 재산에 대하여 보충적 과세(Ergänzende Besteuerung)를 할 수 있는 여지는 헌법상 매우 좁을 수밖에 없다. 따라서 재산세는 여타의 조세적 부담을 모두 합산하는 경우에도 재산의 원본, 즉 재산의 근간을 침해하지 않으면서 통상적으로 기대하는 가능한 수익(기대수익: Sollerträge)으로부터 납부할 수 있도록 사정되어야 한다. 그렇지 않을 경우 재산과세는 결과적으로 납세의무자에게 과도한 부담을 지우고 그의 재산상태를 근본적으로 침해하는 점진적 몰수에 이르게 할 것이다(BVerfGE 14, 221[241]; 82, 159[190]; 일관된 판례 참조).

이와 같은 재산원본존속(財産元本存續)의 보호는 현재의 세법, 즉 과세대상이 되는 소득으로부터 재산세를 납부하도록 하고 있는 세법에서도 관철되어야 한다. 즉 재산세 채무의 이행을 위해 사용되는 소득은 소득세를 부과할 때 소득에 산입되는 것도 아니고 소득세 산정기초로부터 공제되는 것도 아니다. 따라서 기존부담은 재산세 부담을 산정하는 경우에도 고려되어야 한다.

c) 재산원본존속의 보장과는 별개로, 재산수익 또한 개인적 자유의 기초로서 재산가치적 법적 지위의 보호에 포함된다. 기본법 제14조 제2항에 따르면 소유권의 행사는 동시에(Zugleich) 사적 유용성과 공공복리에 기여하여야 한다. 따라서 재산수익은 한편으로 조세적 공동부담의 대상이 될 수 있고, 다른 한편으로 권리자에게는 사적인 수익의 유용성을 남겨 주어야 한다. 그러므로 재산수익에 대한 여타의 과세에 추가하여 재산세를 부과하는 것은 수입과 공제가능비용 및 기타 부담완회를 유형화하여 수익에 대해 부과되는 전체적 조세부담이 민간과 공공의 수중에 반분(半分)하는 것에 근접하고, 그 경우 전체적으로 보아 평등원칙이 요청

하는 재정적 납부능력에 따른 부담배분에 배치되는 부담결과를 피할 수 있는 경우에 한하여 허용된다.

입법자는 수익에 대한 공제요건(예컨대 소득세법의 경우 생존 및 생계보장비용, 재산세법의 경우 소비재산, 이에 대해 보다 자세한 내용은 아래 5.를 볼 것)에 해당하는 만큼을 재산세의 산정기초로부터 차감하고, 공제요건과 세율이 함께 작용하여 이러한 상한선이 존중되도록 세율을 유형화하여 설정함으로써 부담상한선을 준수할 수 있다. 수익에 대한 과세는 이와 같은 상한선이 지켜지는 가운데 평등기준에 따라(BVerfGE 87, 153[170] 참조) 일관된 과정으로 행해져야 한다.

d) 국가 비상사태와 같은 특별한 전제조건하에서 헌법은 현행 세법상의 기본골격을 유지하면서도 재산원본에 대한 간섭을 허용하고 있다. 예컨대 1919. 12. 31의 제국특별회생법(RGBI II 1919 S.2189)은 베르사이유조약의 체결로 부과된 부담에 대한 재원조달을 위해 재산의 본질에 대한 희생을 요구할 수 있었다. 1952. 8. 14의 부담조정법(BGBI I S.446)에 따른 조세의 경우에도 마찬가지였다.

4. 현행의 재산세제도(BVerfGE 40, 109[119]; 41, 269[281]; 43, 1[7] 참조)는 이하와 같은 요건을 준수하고 있다.

a) 재산세는 주기적으로 반복되는 조세이므로 기준일에 확인된 재산상태가 차기의 과세연도에도 계속 존속될 것을 전제하고 있다(이미 Albert Hensel, Steuerrecht, 3.Aufl., 1933, S.253 참조). 현행의 재산세는 프로이센의 보충세법을 통해 창조된 사상, 즉 비근로소득(불노소득)에 대한 보충적 과세의 사상을 이어 받고 있다. 프로이센 보충세법은 벌써 그 당시에 지배적인 “비근로 소득”(Fundiertes Einkommen)에 대한 과세를 통한 “보충적 조세”(Ergänzende Abgabe)

사상으로(Begründung zum Entwurf eines Ergänzungsteuergesetzes, Preußisches Haus der Abgeordneten, 1892/93, Aktenstück Nr.6, S.521) 각인되어 있었다. - 물론 오늘날과 비교할 때 영업소득에 대해 대단히 낮게 과세하면서(Vogel, DStZ/A, 1979, S.28[32f]; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, BandII, 1993, S.853f. 참조) -. 프로이센 보충세법의 제정이유(aa.O., S.521)를 보면, 재산세는 특히 주된 조세와의 관계에서 볼 때 전제된 담세능력의 극히 일부만을 요구하여야 한다는 점에서 “재산세는 보충적 조세로서의 특성이 유지되어야 한다”는 것을 강조하고 있다. 1922년의 제국재산세법(Anlage 1 zum Gesetz über Änderung im Finanzwesen vom 8. April 1922 - RGBl I 1922 S.335)은 재산세를 소득으로 납부되는 반복되는 재산세로 형성하고 있었는데, 기대수익에 대한 과세로서 재산세의 한계는 소득으로부터 납부될 수 있는 것이어야 하고 따라서 “은밀한 재산몰수”(Schleichende Vermögenskonfiskation)에 해당하는 것은 아니 된다(Verhandlungen des Reichstags, Band 369, Nr.2862, S.14 참조)는 요구에서 발견할 수 있다. 재산세는 재산수익으로부터 납부될 수 있어야 하며 재산 원본에 대한 침해에 이르러서는 아니 된다는 것이었다(Hensel, aa.O., S.225). 바로 여기에서 세원의 유지라는 국고적 이익과 소유재산의 보존이라는 개인적 이익이 서로 만나고 있다.

b) 재산세는 과세대상을 우선 개별 경제재로 파악한다. 개별 경제재의 과세적합성과 가격은 각각 별도로 - 가령 농업용재산, 사업용재산 또는 기본재산으로서 - 파악되며, 이들 개별가격은 모두 총재산액으로 합산된다(Hensel, aa.O., S.225). 이를 기초로 하여 총재산액이 산정되면, 전형적으로 가능한 수익 - 실지로 가득(稼得)된 이익 또는 수익을 고려하지 아니하고 - 에 따른 재산의 기대수익 과세의 사상에 따라 과세된다. 입법자는 소유자의 구체적인 투자

결정에 따라 총재산에 합산된 개별 경제재가 전혀 수익을 창출하지 못한다 할지라도 이러한 수익기대를 유형화하여 총재산에 연관시킬 수 있다.

c) 기대수익에 따라 결정된 과세는 이미 확인된 수익에 연관시킬 수 없고, 과세목적에 위한 기대수익에 따라야 한다. 따라서 수익기대의 근거가 되는 경제재는 그것이 지닌 수익능력에 따라 평가되어야 한다. 기대수익의 산정은 원칙적으로 한 경제재의 수익능력을 기준으로 하지만, 그러나 세율에서 결정된 부담이 교환가격으로 파악된 경제적 단위로부터 기대되는 수익의 일부에 대해서만 재산세를 부과하는 것을 보장하는 한에서는 교환가격을 기준으로 할 수도 있다. 세액산정이 경제재의 기대수익이 아니라 양도가격을 기초로 할 경우 양도가격으로부터 도출되는 기대수익에 대한 조세적 간섭이 적정하고 평등하게 제한되도록 하는 과제가 세율에 부여된다.

5. a) 재산에 대한 조세적 간섭은 납세의무자와 그 가족의 인격적 생활영위에 기여하는 경제재에 대해서도 부담을 준다. 이러한 경제재는 자기책임하에서 인격적 생활영역을 형성할 수 있는 자유공간을 가질 수 있게 한다. 이러한 재산은 특별한 보호를 받고 있다(BVerfGE 24, 367[389]; 50, 290[339 이하]; 일관된 판례 참조). 그것은 기본적으로 근로소득과 사회보장청구권, 그리고 영리활동이나 기타 독립적 활동을 통하여 확보한 재산보장을 보완하여 개인의 인격적 자유를 보장한다.

따라서 조세적 측면에서 재산에 대해 부과된 기존부담을 고려할 때, 조세입법자는 다른 추가적 과세에 의해 재산을 감소시켜서는 아니 된다는 한계를 준수해야 한다. 따라서 조세입법자는

어쨌든 인격적 생활영위를 위한 경제적 기초를 수익과세로부터 보호하여야 한다. 그 밖의 경우에는 위 3. c)에서 언급한 내용이 적용된다.

이러한 인격적 생활영위를 위한 경제적 기초는 한 법공동체 내에서 도달한 경제적·문화적 수준에 따라 발전한다. 이것은 인격적 생활영위를 위해 경제재가 국민들 사이에 얼마나 널리 사용되고 있는가로부터 인식할 수 있다. 예컨대 1993년의 경우 독일 내에서 사용 가능한 전체 주택의 38.9%가 소유자와 그 가족에 의해 이용되었다(Auskunft des Statistischen Bundesamtes über das vorläufige hochgerechnete Ergebnis der 1%-Gebäude- und Wohnungsstichprobe 1993 참조). 입법자는 개인적 자유를 위한 경제적 기초를 유형화하여 사정하고 그에 대한 재산세부담을 면제하여야 한다. 이 경우-평가법 제110조 및 제111조의 규정에도 불구하고-평균적인 1가족주택의 가격을 그 기준으로 하여야 한다는 것은 자명하다. 물론 입법자는 마찬가지로 개인적으로 필요한 부동산의 소유자와 다른 재산가치의 보유자에 대한 조세를 면제하여야 한다.

b) 인격적 생활영위에 기여하는 재산에 대하여 면세를 요청할 수 있는 헌법적 청구권은 원칙적으로 모든 납세의무자에게 있다. 모든 부부는 고유하고 평등한 청구권을 가진다. 따라서 혼인을 이유로 부부에 대해 조세상의 불이익을 주는 것은 허용되지 아니한다(BVerfGE 6, 55[76]; 69, 188[205] 참조). 개인적 생활형성에 기여하는 재산을 유형적으로 확정함에 있어, 자녀가 그 부모에 대한 부양청구권을 기초로 하여 부모의 재산관계나 생활형성에 자신의 몫을 가지고 있고, 그러한 한에서 가족의 개별적 생활규모도 확대된다는 점도 고려되어야 한다.

c) 생활현실에 비추어 볼 때, 모든 부부는 자신이 나이가 들었을 경우에도 여전히 경제적 기초가 가족의 개별적 생활양식을 각인하게 되고, 그들 중 1인이 사망한 후에는 그것이 남아 있는 가족에게 남겨질 것으로 기대하면서 가족의 개별적 생활형성을 위한 경제적 기초를 마련한다. 따라서 재산세 납세의무자가 부부 혹은 가족에게 필요한 공동의 -보다 증가된- 경제적 기초를 준비하는 경우, 기본법 제6조 제1항³³⁾의 규정에 의한 혼인과 가족의 보호는 재산세 입법자가 그와 같은 부부 혹은 가족들의 재산의 연속성이 존중되도록 할 것을 요청하고 있다.

6. 농업이나 상업 또는 자유직업에 있어서의 영리활동에 필요한 재산단위들의 경우, 입법자는 기본법 제3조 제1항과 결부된 기본법 제12조 제1항³⁴⁾을 감안하여 부동산에 대한 새로운 평가가 가져올 조세효과를 고려하여야 한다.

III.

재산세법 제10조는 기본법 제3조 제1항과 합치되지 아니한다. 재산세는 통일가격이 적용되는 재산과 통일가격이 적용되지 않는 재산에 대해 서로 다른 부담을 지우고 있다. 이와 같은 부담의 차이는 재산세에 내재된 또는 가능한 차별화(II를 참조)라는 측면에서도 정당화될 수 없을 뿐만 아니라, 더욱이 통일가격이 적용되는 재산에 대해 이제부터 교환가격으로 이를 과세하는 것만으로

33) 기본법 제6조(혼인, 가족, 모와 자녀의 보호) ① 혼인 및 가족은 국가질서의 특별한 보호를 받는다. (이하 생략)

34) 기본법 제12조(직업선택의 자유.....) ① 모든 독일인은 직업, 직장 및 양성소를 자유로이 선택할 권리를 가진다. (이하 생략)

서는 합헌적인 것으로 될 수 없다.

1. a) 재산세법 제10조는 과세대상인 재산에 대해 균일한 하나의 세율을 적용하고 있는데, 심판대상인 과세기간에는 0.5%의 세율이 적용되었다. 이와 같은 단일세율은 이미 산정기초에서부터 조세의 부담결과에 대한 평등원칙(BVerfGE 84, 239[268] 참조)이 고려되어야 하고, 그 경우 각 경제적 단위들이 동등하게 조세적 부담기초를 나타내는 가격으로 파악되어야 함을 전제로 하는 것이다.

재산세법 제4조에 따라 재산세의 산정기초는 평가법에 규정된 재산에 따라 결정된다. 평가법은 기대수익과세의 목적을 위해 모든 경제적 단위의 평가는 그의 가격을 기초로 하고, 세액 산정 시 그 가격에 대해 통일된 기대수익이 추계되는 방식으로 재산을 파악하려 하고 있다. 평가법 제9조의 “통상가격”(Gemäine Wert)은 오늘날 일반적 가격이 아니라,³⁵⁾ 예외적인 것(Tipke, aa.O., S.853 참조)이라 하더라도, 단일세율을 적용하여 과세하고자 하는 사상에는 상이한 조세적 접점으로 알려진 가격들이 구체적 과세에 있어서는 서로 근접된다는 생각이 내재되어 있다. 1964년의 평가법 개정을 위한 공식이유서에서 평가의 목적을 “정당한 과세를 위한 기초로서 교환가격에 근접하는 균등한 통일가격을 발견해 내는 것”(BTDrucks. IV/1488, S.31)이라고 한 것도 같은 맥락이다. 따라서 -평가법의 그러한 태도를 기초로 하여-부동산의 가격에 대해서는 원칙적으로 기대수익과세상 당연히 수익가격방법(평가법 제76조, 제78조 이하)에 의해 평가하도록 하면서, 그 반면 자본재산에 대해서는 -“기타재산”(평가법 제110조 이하)으로 파악되는 한에서 -일반적으로 교환가격에 따라 평가하도록 하고, 부동산 평가에 일반

35) 평가법 제83조(실물가격방법에 의한 부동산가격) 및 제90조(통상가격으로의 조정)를 참조할 것.

적 규칙인 수익가격방법에 예외를 인정하여, 농업용으로 이용되고 있지 않는 건물이 없는 부동산(평가법 제72조 이하, 제9조 참조)과 특별히 실물가격방법에 따라 평가되는 건물이 있는 부동산(평가법 제76조 제3항, 제83조, 제90조 제1항)은 통상가격에 따라 평가하도록 한다면, 이러한 평가방법들은 경제적 단위들에 대해 균일한 세율 적용을 허용하는 하나의 공통된 근사치로 파악될 수 있어야 한다 (BVerfGE 41, 269[281] 참조).

b) 건축물이 있는 부동산과 건축물이 없는 부동산의 통일가격은 최종적으로 1964. 1. 1을 기준일로 확인된 것이다. 1964. 1. 1의 가격상황에 따른 기본확인을 통해 확정된 통일가격은 1971년의 평가법 제1조에 따라 1974. 1. 1부터 비로소 과세의 기초로 이용될 수 있게 되었다. 하지만 그 시점에서 이미 그러한 통일가격은 낡은 것이 되어 있었다. 왜냐하면 그 당시의 부동산시장에서 부동산가격은 지속적이고 무단히 상승하였기 때문이다. 입법자는 이러한 상황을 조정하기 위하여 과세목적의 부동산 및 사업용 부동산의 1974년 통일가격을 40% 인상하였다(1974년 재산세법 개정법률에 따른 평가법 제121a조). 그에 반해 통일가격이 적용되지 않는 재산의 가격은 과거의 가격에 머물러 있지 않고 지속적으로 그때그때의 현황을 반영하는 가격, 즉 시세를 반영하는 시장평가에 상응하는 가격으로 파악되어 왔다.

c) 입법자는 통일가격이 적용되는 재산에 대해서도 규칙적인 새로운 평가를 통해 시기에 적절하게 가격변동을 반영시키려는 노력을 해 왔다. 1925. 8. 10의 제국평가법(RGB I S.214)은 원칙적으로 1년 간격의 기본확인을 요구하였다(제5조 제2항). 1931. 5. 22의 제국평가법(RGB I S.222)에 따르면, 부동산의 경우에는 일반적으로 6년마다, 사업용재산의 경제적 단위들에 대해서는 3년마다

통일가격이 확정되었다(기본확인, 당시의 경우에는 제22조 제2항, 현재는 평가법 제21조 제1항 제1문). 통일가격의 기본확인은 1939. 11. 22의 제국평가법 및 재산세법 시행규정의 개정을 위한 명령(RGBI I S.2271)에 의해 중지되었다. 1949. 1. 1. 이후를 위한 재산세액 사정 및 1948년 후반기의 재산세에 관한 1949. 6. 3의 법률(WiGBI S.83)은 부동산의 평가는 우선 1935. 1. 1의 기본확인에서 또는 그 이후 시점에서 계속확인 또는 후속확인으로 확정된 통일가격을 따르도록 하였다(제7조 제2항). 1965년의 평가법 개정법률은 다시 주기적으로 기본확인을 하는 체제로 복귀하였다. 동법 제1조 제8호는 부동산에 대한 통일가격을 매 6년의 간격으로 확인하도록 하고 있는데, 제2조 제1항에서 부동산 소유에 대한 다음 기본확인 시기를 1964년초로 정하고, 그 다음 기본확인 시기를 - 이제 새로 규정된 평가법 제21조 제1항 제1호와 달리 - 1971년초로 정하고 있었다.

d) 이어 1970. 7. 22의 법률은 1965년 평가법 개정법률 제2조 제1항 제3문을 개정하면서, 1964년의 부동산에 대한 통일가격의 기본확인에 이은 다음 기본확인 시점을 평가법 제21조 제1항 제1호와 달리 특별법에 의해 정하도록 명하였다. 그러한 특별법은 지금까지 제정되지 않고 있다. 이로 인해 필요로 하는 새로운 평가가 불확실한 시점으로 연기되는 결과를 초래하게 되었다. 부동산에 대한 통일가격은 1964년의 가격상황을 기초로 하고 있으며(평가법 제27조), 통일가격에 의존하는 각 조세에 대해서 부분적으로 이 가격의 40%만큼 인상되어 적용되고 있다(평가법 제121a조).

입법자는 이상과 같은 평가법률의 개정에도 불구하고 주기적으로 시기에 알맞게 새로운 평가를 해야 한다는 생각을 견지하여 왔다. 입법자는 후속 기본확인의 요구를 고수하면서 단지 그 시

점의 결정을 특별법에 유보하고 있을 뿐이다. 따라서 1970년의 입법자는 시기에 적합한 통일가격 확인의 필요성에 대해 의문을 제기하였던 것은 아니며, 그 시행을 잠정적으로 중단시킨 것일 뿐이다. 하지만 이러한 중단으로 인해 통일가격이 적용되지 않는 재산의 경우에는 현실에 접근된 가격을 기초로 현재와 같이 균일한 재산세율이 적용되고 있는 반면, 통일가격이 적용되는 재산의 가격은 1964. 1. 1의 확인시점에 머물러 있는 결과를 초래하고 있다. 재산세제가 현재에 근접한 평가에 기초하고 있고, 나아가 통일가격으로 평가하지 않는 재산에 대해서도 그러한 태도가 관철되고 있음에도 불구하고, 1964년 이후에 발생한 부동산의 가격변동이 재산세의 산정기초에 반영되지 않고 있는 것이다.

2. a) 만약 재산세가 통일가격이 적용되는 재산에 대해서는 1964년의 과거가격에 의해 부과되는 반면 통일가격이 적용되지 않는 재산에 대해서는 현재가격에 의해 부과된다면, 이미 이로부터 명백한 가격왜곡과 부담의 불평등이 발생한다. 무엇보다 1989. 2. 연방재무부의 학술지문단 보고서(독일연방공화국의 통일평가-결합과 대안-, S.13 참조)와 1991. 3. 25. 독일연방의회 재무위원회위원장에게 제출된 연방회계감사원의 문서(Az.: VIII 3- 206101[EW])가 이를 입증하고 있다.

입법자는 재산세법과 평가법이라는 두 법의 상호작용에 의한 공평과세를 의도한 것이었지만, 부동산의 실지가격의 변동으로 인해 경제적 단위에 대한 균등과세의 요청과 합치될 수 없는 세 부담상의 차이가 나타나게 된 것이다.

b) 통일가격이 적용되는 경제적 단위와 통일가격이 적용되지 않는 경제적 단위의 가격관계의 괴리는 부동산에 대한 재산세 부

담을 경감시키어 재산세 감면혜택의 요건을 개인적 생활형성에 기여하는 인격적 사용재산(Gebrauchseigentum)에 국한시키지 않고 있다. 부동산에 대한 저평가는 그 가치가 법률상 유형화되어 있는 개인의 사용재산을 초과하는 하는 경우에도 부담을 경감시킨다. 그 밖에 이러한 부담경감은 동일가격이 적용되는 재산에만 국한되고 있는바, 따라서 권리자가 재산법적 기초를 전체적이든 혹은 부분적이든 동일가격이 적용되지 않는 재산의 형태로 보유하고 있는 한, 개인의 자유를 위한 재산법적 기초에 대해서는 그와 같은 특혜를 부여하지 아니한다. 이러한 관점에서든 평등원칙의 요건이 충족되지 않고 있다.

c) 따라서 전술한 바와 같은 불균형은 평등의 원칙(기본법 제3조 제1항)에 위배된다. 평가법과 함께 작용하는 재산세법은 현재 기대수익의 확인을 위한 근사적으로 평등한 기본가격을 제시하지 못하고 있으며, 이로 인해 불평등한 부담을 초래하고 있다. 이러한 불평등은 현존하는 법제로부터 보조금을 받는 효과가 있다고 고려하더라도 정당화되지 않는다.

aa) 조세법률이 하나의 조세유형 안에서 각 과세대상에 대해 부담이 평등하도록 부과해야 하는 것과 모순되는 세제상 특혜를 규정하고 있다 하더라도, 그러한 조세경감이 입법자가 공공복리를 위해 납세의무자의 경제적 또는 기타 행위를 촉진시키거나 조정하기 위한 의도로 행해진 것이라면, 평등원칙에 불구하고 정당화될 수 있다(BVerfGE 38, 61[79 이하]; 84, 239[274]; 일관된 판례 참조). 하지만 세법을 국고외적 행정목적에 위해 수단화하는 그와 같은 개입(Intervention)은 조세수단을 통해 단순한 조세징수 효과 외의 다른 효과를 달성하고자 한다는 확연한 입법자의 결단을 전제로 하는 것이다. 어떤 실제적인 변화가 세법을 국고외적인 목적을 위

해 수단화할 수 있다면, 입법자의 결정 없이 특별히 과세를 위해 규정되어 있는 권한위임이 사실상 비조세적 목적을 위해서도 요구되는 것이다. 즉 실제로 과세를 위한 특별한 입법권한(기본법 제105조)³⁶⁾을 통하여 행정목적들이 규정되고, Land의 과세권(기본법 제106조 제2항 제1호)에 부담을 과하는 특혜가 제공되며, 경우에 따라서는 Land의 권한이 침해될 것이다. 사실상의 조정효과는 기본권도 침해할 수 있을 것이다. 따라서 입법자는 조세를 통한 간섭을 위해 과세라는 행위수단이 국고외적인 목적을 위해서 투입되어도 되는지, 또 투입하려는 것인지의 여부를 각별하게 검토하여야 한다.

따라서 입법자가 그러한 결과를 의도하지 않았다 하더라도, 사실적으로 발생한 부담의 차이가 정당한 조정목적에 달성할 수 있도록 법률규정을 그대로 존속시키는 것으로는, 단순히 변화된 사

36) 기본법 제105조(관세, 전매, 조세에 관한 입법권한)

① 연방은 관세 및 재정전매에 관하여 전속적 입법권을 가진다.

② 연방은 기타 조세수입의 전부 또는 일부가 연방에 귀속하는 경우, 또는 제72조 제2항의 요건이 존재하는 경우에는 이들의 조세에 관하여 경합적 입법권을 가진다.

② Land는 지역적 소비세 및 사치세가 연방법률에 의하여 규율되는 조세와 같은 세목이 아니면 그러한 한도에 있어서 이들 조세에 관한 입법권한을 가진다.

③ 조세수입의 전부 또는 일부가 Land 또는 시군구로 귀속되는 조세에 관한 연방법률은 연방참의원의 동의를 필요로 한다.

기본법 제72조 ②: 연방은 이 영역(경합적 입법영역)에 있어서 다음에 제기하는 이유로 연방법률에 의해 규율할 필요가 있는 한도에서 입법권을 가진다.

I. 어떤 사항이 개개의 Land 입법으로서는 실효적으로 규율할 수 없는 경우

II. 어떤 사항이 Land의 법률에 의해 규율하는 것이 다른 Land의 이익 또는 전체의 이익을 해할 가능성이 있는 경우

III. 법의 통일성 또는 경제의 통일성을 유지하고 특히 하나의 Land의 영역을 넘는 생활관계의 통일성을 유지할 필요성이 있는 경우

실적 관계로 인하여 야기된 불평등한 조세부담을 정당화할 수는 없다. 즉 입법부작위(立法不作爲)가 현행 세법에 내재된 기존의 입장을 변화시키지는 않는다. 그것은 특정한 일반적으로 설명되는 상황이 입법자에게만 유보된(BVerfGE 13, 318[328]; 71, 354[362 이하]) 조세부과의 적합여부에 대한 결정을 대체하지 않는다.

bb) 세법이 허용가능한 방법으로 조정목표들을 추구하려면, 그러한 조정목적이 충분히 명확하게 구성요건으로 제시되고 또한 평등원칙에 적합한 형태여야 한다. 예컨대 재산세를 통해 주택건설을 촉진하는 것은 택지에서 출발하여야 하고, 영리활동을 하는 사업체에 대한 지원은 사업용재산에서 시작하여야 한다. 입법자가 여러 가지 조세에 적용되는 통일적 평가를 예정함으로써 이러한 평가가 적용되는 모든 조세에 대해 평등한 기본가격을 확정하고자 한다면, 입법자가 그러한 평가의 범위 내에서 일정한 보조를 할 수 있는 것은 그러한 지원이 개별 조세유형 모두에 대한 특별로 작용하고, 또한 이를 통해 달성되는 전체 부담의 완화가 공공복리적인 관점에서 정당화될 수 있는 경우에 한한다. 그렇지 않을 경우 그러한 보조는 기본법 제3조 제1항의 평등원칙에 위배된다(BVerfGE 78, 249[277 이하] 참조).

cc) 이에 따라 필요한 입법행위, 즉 다양한 수익능력을 현실에 맞게 파악하고, 지원요건을 명확하게 한정하며 공공복리적·합목적적으로 규정하는 그러한 입법행위가 존재하지 않고 있다.

3. 평등원칙에 대한 위반은 그 위반이 특정한 결론을 강요하는 것은 아니며, 오히려 입법자가 위헌적 상태를 극복할 수 있는 여러 가지 가능성을 갖고 있기 때문에 단순히 불합치 선언에 도달한다(BVerfGE 87, 153[177 이하] 참조). 신뢰성 있는 재정계획 및 예산안 나아가 이미 광범위하게 세액결정이 완결된 기간에 대해서 일

관된 행정집행의 요구들이 지나간 과세연도에 대해서 재산과세를 위한 규정을 종전과 같이 계속 적용하는 것을 정당화한다. 따라서 제청을 한 재정법원은 분쟁의 대상이 된 1983년부터 1986년까지의 과세기간에 대해 당시에 유효했던 재산세법 및 평가법에 따라 재판할 수 있다. 또한 1996. 12. 31까지는 지속적인 재산세액의 사정을 보장하기 위해, 지금까지 효력을 가지고 있었던 법을 계속 적용하는 것이 허용된다. 입법자가 재산세에 대한 새로운 규정을 마련하고자 결정한다면, 그 경우 시행될 새로운 평가방법, 즉 재산세 산정기초에 대한 새로운 평가방법의 범위 내에서, 입법자는 재산세를 통한 부담이 전술한 헌법적 기준에 접근할 수 있는 기간에 대하여 - 길어도 재산세 개정규정이 공포된 이후 5년간의 - 경과규정을 둘 수 있다. 경과규정은 종전 규정을 부분적으로 계속 적용할 것을 명할 수 있다.

D.

본 결정은 그 결과에 있어 재판관 전원일치로 이루어졌다.

(서명)	Limbach	Böckenförde	Klein
	Graßhof	Kruis	Kirchhof
	Winter	Sommer	

1995. 6. 22. 제2 재판부 결정에 대한
재판관 Böckenförde의 별개의견
- 2 BvL 37/91 -

본 재판관은 재산세법 제10조 제1호가 기본법 제3조 제1항과 불합치함을 확인하는 결정주문과 그러한 불합치성을 입증하기 위한 논증(C.Ⅱ., 1.a.c. 내지 d, 2 및 C.Ⅲ.), 따라서 법원이 제청결정을 통해 재판부에 그 결정을 위임했던 모든 점에 대한 판단에 동의한다.

그러나 재판부가 법원의 제청을, 현행 세법이 정하고 있는 조건하에서 재산세를 헌법상 기대수익과세로만 이해 내지 형성될 수 있다(C.Ⅱ., 3. 내지 5.)고 이해하는 계기로 삼고 있는 것에 대해서는 재판부의 입장에 따를 수 없다. 그와 같은 설명은 제청을 통해 요구된 것이 아니다(I). 더 나아가 재판부가 시도한 재산세를 (기대)수익에 대한 과세로 국한하는 것은 실제로 헌법에서 어떠한 근거를 찾을 수 없다(Ⅱ).

I.

재판부는 결정문의 서두에서 노이스타트 재정법원이 제청하여 재판부가 결정해야 할 대상을 엄밀하게 규정하고 있다. 즉 “본 절차는 현행 법률에 따라 부동산과 기타 재산에 대해 차별적으로 재산세를 부과하고 있는 것이 평등원칙(기본법 제3조 제1항)에 합치될 수 있는지의 여부에 관한 것이다”. 재판부가 재산과세를 위한 근거, 범위, 산정기초 및 법적 특성에 대해 언급하고 있는 모든

내용들은- 이것은 5개항의 결정요지 중 4개항에 달한다- 제청을 통해 제기된 물음의 대상이 아니다. 재판부의 설명과는 달리 본 사건에서 전개하고 있는 기준들은 포섭이라는 관점에서 결코 평등원칙의 심사에 대해 객관적으로 영향을 미치지 못하는 것일 뿐만 아니라, 또한 그러한 한에서 본 사건의 선결문제로서도 불필요한 것들이다. 기본법 제2조 제1항과 제14조 제1항의 기준에 따른 재산세의 심사와 그로부터 도출되는 기준들은 차라리 입법자에게 부여되어 있는 결정권한인 재산과세의 개정권한을 재판부가 재산권 보호적 구상을 통해 제한적으로 미리 형성하고 또 부분적으로 미리 선취(先取)하고자 하는 목적에 기여할 뿐이다. 이와 관련된 재판부의 설명, 즉 기본법 제2조 제1항과 제14조 제1항의 관점에서 재산세법 제10조의 합헌성 통제를 위해 이를 강조하는 것이 과연 본 결정을 위해 중요한 것인지, 또한 법적으로 구속력 있는 것으로 간주될 수 있는 문제인지는 차치하고, 그것은 여러 가지 근거들에 비추어 타당한 견해라 할 수 없다.

1. 재판부가 본 사건에서 결코 제청된 적도 없는 법적 문제들, 따라서 마땅히 논의해야 할 그 어떤 계기도 갖추지 못한 법적 문제들에 대해 미리 앞서서 대답함으로써 1994. 1. 1. 이후 재산과세 문제들에 대한 관할권을 다시 가지게 된 제1재판부(연방헌법재판소법 제14조와 결부된 1993. 11. 15의 재판관위원회 의결, A. I. 제9호 참조)의 권한을 침해했다는 점에서 자신의 권한을 유월한 것이다.

2. 재판부는 연방헌법재판소법 제82조, 제77조에 따른 의견진술 절차의 의미를 간과하고 있다. 본 절차의 경우 의견진술권자가 당연히 재산세의 범위와 그 내적 기준 및 한계에 대해 헌법적 관점에서 일반적 입장을 표명하여야 할 어떠한 필요도 느끼지 못했

으며, 그에 관해-상응하는 지시를 통해- 자신들의 의견을 표시할 기회를 갖지 못했다. 이들은 이제 재산세의 헌법에 관한 광범위한 기준제시에 대해 놀라움을 금할 수 없을 것이다.

3. 특히 재판부는 제청을 통해 계기가 부여된 바 없는 문제들에 대하여 광범위하게 상세한 설명을 행함으로써 입법자의 권한영역에 대해 간섭하고 있다. 즉 재판부는 입법자와의 관계에서 연방헌법재판소에 부여되어 있는 사법적 자제의 요청을 무시하고 있으며, 이를 통해 기본법에 의해 확정된 입법자와 연방헌법재판소 간의 권력분립적 관계의 변경을 촉구하고 있다.

a) 현안이 되고 있는 법률적 구상의 해결은-그 경우에 등장하는 법적 문제들에 대한 판단과 해결을 포함하여- 그러한 절차가 설령 연방헌법재판소 결정의 결과임을 강조하는 경우라 할지라도, 오로지 입법자의 몫일 따름이다. 헌법은 입법자에 대해 정치적 형성력을 행사하여 주어진 상황에서 필요한 개선을 실현 및 관철할 것과 그 경우 고려의 대상인 규정의 합헌성 관점에서 발생하게 될 효과를 평가하고 해결하도록 하는 과제를 부여하고 있다. 따라서 연방헌법재판소는 발안권(發案權)을 가지고 있지 못함은 물론 동시에 입법자의 행위에 대해 헌법적 통제를 수반시킬 권한도 없다. 연방헌법재판소는 의결되고 정치적으로 답해진 입법자의 결정이 적법한 절차에 따라 연방헌법재판소에 계류하게 된 경우에 또 그러한 한에서만, 그 합헌성을 심사할 권한을 가지고 있을 뿐이다. 기본법 제93조와 제94조 및 그 시행규정인 연방헌법재판소법이 규정하고 있는 바와 같이, 기본법은 의식적으로 사법기관에 의해 재판의 형식으로 연방헌법재판소가 헌법보장을 이루도록 하고 있으며, 이를 통해 헌법을 보장하는 특별한 구조를 취하고 있을 뿐만 아

나라 동시에 그것을 제한하고 있다. 특히 결정권을 그때그때 제정된 사건과 - 청구 혹은 신청을 통해 서술된 -쟁송대상에 국한하도록 하고 있는 것은 그러한 결과에 해당한다. 이 경우 계기가 부여되지 않은 문제들에 대해서까지 결정권한이 확대된다면 사법적 자체의 요청이 침해되게 된다. 그러할 경우 연방헌법재판소는 구체적인 사안에 대한 관찰이나 구체적인 사안에 한정되지 않음으로 인하여 처음부터 추상적 간섭의 형식으로 입법자의 결정을 제한 내지 구속하게 된다. 따라서 연방헌법재판소는 입법자와의 관계에서 유권적 훈계자로 등장하게 되는 것이다.

b) 재판부가 행하고 있는 것과 같은 태도는 설령 그것이 입법자에 대해 구속력 있는 지향점을 제시함으로써 뒤에 있을 입법실패의 위험으로부터 입법자를 보호한다는 의미에서 입법자에게 우호적인 결과를 가져온다고 하더라도 결코 정당화될 수 없다. 그와 같은 주장은 허용할 수 없는 방법으로 입법자와 연방헌법재판소간의 책임을 전위시키게 될 것이다. 연방헌법재판소는 입법자에 대해 염려하는 훈계자가 아니며 - 적법한 청구가 있는 후에 - 사후에 부분적으로 통제하는 재판소로 구성되어 있고 또 그렇게 조직되어 있다. 입법자는 자신의 입법적 결정이 합헌적인가에 대해 자신이, 또한 독자적으로만 책임을 진다. 입법자가 이러한 책임을 충분히 인식하지 못한다면, 그 책임은 자신에게 있고 그로 인해 입법자는 정치적으로 그 결과에 대한 책임을 부담하게 된다. 연방헌법재판소는 입법자를 위한 염려를 단념하여야 할 것이다.

II.

1. 재산세를 (기대)수익에 대한 과세로 한정하는 것은 헌법상 요청된 것이 아니다.

a) 재판부의 논증에서 볼 수 있는 결정적인 논점은 재산세에 대해 헌법상 (기대)수익과세로서의 성격을 부여하고 있다는 점이다. 재판부의 견해에 따르면 조세의 부과는 재산이 가진 수익능력에 국한된다. 이 경우 수익능력은 단순히 재산세의 부과수준을 종합적으로 판단함에 있어서 신뢰성을 뒷받침할 수 있는 지침으로 이해되는 것이 아니라 재산세의 세부적 형성을 관통하고 이끌어야 하는 법적 기준으로 이해되고 있다. 재산세 전체의 구체적 내용들은 재산의 잠재적 수익(기대수익)을 기준으로 하게 되며, 특히 재판부가 반복해서 설명하고 있는 것처럼 개별 재산의 가격산정도 역시 이러한 잠재적 소득을 기준으로 하여야 한다(특히 *Entscheidungsumdruck* S.22, 23 u. 28 참조). 재판부는 이로써 재산보유 그 자체로부터 나오는 급부능력이 아니라 재산의-사실적 혹은 잠재적-수익에 따른 담세능력만을 재산세의 정당화 내지 그 기준으로 인정하고 있는 셈이다. 재산세는 객관적으로 볼 때 원본에 대한 과세로 허용되어서는 안 되며 “기대수익과세의 사상에 따라”(Entscheidungsumdruck S.28) 재산세의 전체적 기준에 있어서 (의제된) 수익에 대한 과세에 국한하여야 한다는 것이다. 이에 따라 재판부는 재산세의 상한선을 결정하면서-이에 대해서는 아래 3.을 볼 것-한편으로는 다른 소득에 대해서는 고려하지 않으면서 재산으로부터 나오는 수익만을 기준으로 하고, 다른 한편으로는 다른 조세부과에 의한 부담까지도 고려대상에 포함시키고 있다.

헌법적 관점에서 볼 때 이상과 같은 설명은 일단 취득되어 취득 당시 이미 과세대상이 되었던 재산의 경우에는 다시 조세입법자에 의한 새로운 과세처분의 대상이 될 수 없다고 하는 기본명제에 입각해 있다. 국가는 그와 같은 이미 과세된 재산(Konsolidiertes Vermögen)에 대해서는 오로지-사실상 혹은 잠재-수익에 대해서만 과세할 수 있다는 것이다. 이러한 헌법적 기준에

대해 매우 신중한 표현을 하고 있음에도 불구하고, 재판부의 그와 같은 입장에는 이미 과세된 재산에 대한 과세란 재산권적 지위의 실체에 대한 침해로서 허용될 수 없다(기본법 제14조)는 전제가 깔려 있다.

b) 이상과 같은 견해는 본 재판관이 보기에는 부적절한 것이며 또한 연방헌법재판소의 기존 판례와도 일치되지 않는다고 생각한다. 또한 이미 과세된 재산을 과세대상으로 하는 조세도 조세채무자가 가진 재산 그 전체를 대상으로 하는 일반적 금전납부의무로서 존속하는 것이다. 이러한 조세는 기본법 제14조에 의하여 보호되는 특정한 재산권에 대해 납부의무를 지우는 것이 아니라 불특정의 금전납부의무, 가령 근로소득이나 매매대금 등과 같은 임의의 소득원천으로부터 나온 소득에 의해 납부할 수 있는 금전납부의무를 부과하는 것이다. 하지만 연방헌법재판소의 일관된 판례에 따르면 그와 같은 침해의 경우 기본법 제14조 제1항의 보호대상이 될 수 없다. 오히려 금전납부의무의 부과는 기본법의 재산권 보장과는 원칙으로 무관하다(BVerfGE 4, 7[17]; 78, 249[277]; 89, 48[61]; 일관된 판례 참조). 이 경우 연방헌법재판소는 - 지금까지는 아직 현실화된 적이 없는 - 다음과 같은 사례, 즉 조세채무자에게 과도한 부담을 지움으로써 조세채무자의 재산상황을 근본적으로 침해하는 경우(BVerfGE 14, 221[241]; 82, 159[190]; 일관된 판례 참조)에 대해서만 예외적으로 재산권 침해를 인정하고 있다. 이러한 한계는 재산세의 경우 종합적인 고찰을 통해서만, 또한 여타의 소득원과 그에 대한 부담을 고려할 경우에만 확정될 수 있는 것으로서, 1%의 재산세 세율을 적용하더라도, 연방헌법재판소도 결정한 바 있는 것처럼, 통상적인 사정하에서는 일반적으로 그러한 한계를 유월(踰越)한 것이 되지 아니한다(BVerfGE 43, 1[7 이하 참조).

c) 이제 재판부는 이상과 같은 종전의 판례가 취했던 입장과 근본적으로 결별하고 있다. 즉 재판부는 재산의 특정한 구성부분에 대한- 즉 전술한 의미에서 이미 과세된 재산에 대한- 조세부과에 대하여 이들 대상은 직접적인 과세대상이 되어서는 안 된다는 방식으로 고립된 소유권적 실체보호를 인정하고 있다. 이와 같은 논리의 변화는 이 사건에서 처음으로 적용된 원리적으로 새로운 개념의 표현이다. 이러한 개념에 따를 경우 기본법 제14조를 통해 재산이 과세로부터 보호되는 강도는 취득단계에서의 재산증가에 대한 과세(예컨대 소득세와 법인세)인가, 재산의 보유에 대한 과세(예컨대 재산세와 대물세)인가 아니면 재산의 사용에 대한 과세(예컨대 유통세와 소비세)인가에 따라 서로 다르다(Kirchhof, JZ 1979, S.153[156]; ders., in: HdWW, Steuern, Bd.7[1977], S.324[329f.]; ders., VVDStRL 39[1981], S.213[226f.] 참조; 이에 대한 비판으로는, Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd.2, 1993, S.528-532).

과세의 근거뿐만 아니라 강도와 한계까지도 여러 가지로 해석되는 소유권 사상의 이념으로부터 도출하는 그와 같은 조세이론적, 조세정책적인 사고에 대하여 기본법 제14조의 소유권 보장은 어떠한 근거도 제시하고 있지 않다. 이미 과세된 재산과 그 밖의 재산간의 구별도 기본법 제14조로부터는 도출될 수 없는 구별이다. 협정된 임금이나 봉급에 따른 소득채권은 물론 매상채권(판매나 임대로부터 나오는) 및 “정태상태의” 재산의 지위 역시 그 자체로 고찰할 경우 그 모두가 기본법 제14조가 의미하는 소유권에 해당한다. 기본법 제14조로부터는 그 문언이나 성립 연혁 및 보장내용 등의 측면에서 살펴보아도 이와 같은 소유물을 그 유형에 따라 달리 평가하고, -과세에 대해- 달리 보호된다는 것에 대한 어떠한 근거도 찾을 수 없다. 기본법 제14조는 소유권이 경제활동의 대가로 인한 것인지, 아니면 정태상태의 재산으로 보유하고

있는 것인지 혹은 시장에서 유통된 것인지의 여부에 따라 헌법상 많은 특혜가 부여되는 소유권과 그렇지 않은 소유권을 구별하고 있지 않다. 만약 기본법 제14조가 소유권적 지위의 “실체”를 보호하는 한, 이미 과세된 재산의 실체가 가령 임금채권이나 봉급채권의 실체보다 더 보호되는 것은 아니다.

그럼에도 불구하고 재판부는- 헌법적 근거를 제시함이 없이- 과세대상이 되는 전체의 재산 가운데 이미 과세된 재산을 뺏아내 그에 대해서만 (3. d의 예외를 무시하면, Entscheidungsumdruck S.26) 절대적인 실체보호를 명하고 있다. 이러한 원칙은 그러한 재산이 보유한 잠재적 급부능력과는 무관하게, 조세입법자로부터 그 재산에 대한 조세부과 가능성을 영원히 박탈하는 것이다. 이로써 조세입법자는 또한 증식하는 자본의 고유한 역동성에 대처할 수 있는 힘을 처음부터 상실하게 된다.

이 경우 다른 세법적 기본조건하에서는 다른 기준이 적용된 후에 그때그때의 사정을 고려한 재판부의 유보(Entscheidungsumdruck S.21)는 역시 공허하고 설득력이 없다. 이러한 사정유보(事情留保)는 이미 그 기준 때문에 “조세적 기본조건”이 무엇으로 형성되며 또 그것이 언제 “다른” 것으로 적용되어야 하는지를 전적으로 불확정하게 만든다. 가령 소득세와 간접세가 완전히 폐지될 경우에 비로소 그러하다는 것인가 혹은 그러한 조세들이- 일정한 범위에서- 경감될 경우에 그럴 수 있다는 것인가? 누가 이 문제를 법적으로 판단할 것인가? 특히 그와 같은 사정유보는 모든 헌법적 구속으로부터 벗어나게 된다. “세법상의 기본조건들”은 원칙적으로 입법자의 결정에 기초를 두고 있다. 따라서 입법자는 기본조건들의 개정을 통해 조세입법에 있어서 스스로에게 설정되어 있는 헌법적 한계를 변경시킬 수 있게 된다. 이것이 가능한지는 의문이다. 왜냐하면 재판부는 조세부담의 부과 및 그 한계에 대해서

만 헌법적 내용을 제시하는 것이 아니고, 일반 법률에 의해 확정해야 할 조세법 분야에서 규정해야 할 개별 조세의 구체적인 내용에 대해서까지 그 헌법적 내용을 상세하게 판시하고 있기 때문이다. 기본법 제2조 제1항과 제14조 제1항은 조세입법자가 어떠한 기본조건을 설정하는가에 따라 그 내용이 달라지지 않는다. 그러므로 사정유보는 재판부의 결정이 제시하고 있는 논증의 구조적 취약성을 구체주적인 조건을 통하여 은폐하려는 시도와 다름없다.

d) 사실상 기본법은 재산세의 헌법적 제약을 포함하고 있지 않다. 기본법은 오히려 조세법규의 구체적 내용에 대해 원칙적으로 광범위한 형성의 여지를 허용하고 있으며, 과세대상과 기준 및 범위에 관한 결정은 가급적 그러한 결정 및 그것이 가져올 효과에 대해 정치적 책임을 지게 되는 입법자에게 맡기고 있다. 또한 재산세를 기대수익과세로 형성할 것인지 혹은 실체과세로 형성할 것인지의 문제는 조세정책의 문제일 뿐이며 - 어떤 유형의 조세로 형성할 것인가라는 분류의 문제에 관한 한- 헌법의 문제가 아니라 세법학의 문제일 뿐이다. 따라서 재산소득과 재산 그 자체를 각기 고유한 과세대상으로 보아 병존적으로 과세기초를 삼는 것도 헌법적으로 볼 때 아무런 문제가 없다. 이 경우 전자에 대한 조세부과와 후자에 대한 조세부과는 그 기준에 있어서 서로 간접적일 필요가 없는 것이다. 헌법적으로는 재산세란 재산의 일정한 부분에 대해 부과되는 독자적인 과세, 즉 입법자가 기존재산을 전체적으로 고려하고 그에 따라 다른 조세에 대해 보충적으로 부과되는 독자적인 과세를 허용하는 것이라고 이해할 수도 있다. 그러한 한에서 과도한 과세의 금지(위 a.를 볼 것) 및 기본법 제3조 제1항만이 그 한계가 될 수 있다.

2. 재판부가 추가적으로 제시한 기준, 즉 재산의 보유자에게 대략 그 소득의 약 절반 정도는 남겨 두어야 한다는 기준도 기본법 제14조 제1항 및 기본법의 다른 규정들로부터 그 근거를 발견할 수 없는 것은 마찬가지이다. 또한 그 점에 있어 재판부는 지금까지 적용되어 온 기준, 즉 교살적 효과(Erdrossende Wirkung)가 발생할 경우에 비로소 금전납부의무의 한계를 침해한다는 기준(BVerfGE 70, 219[230]; 78, 232[243]; 82, 159[190] 참조)을 파기하고 있다. 그 대신 재판부는 헌법적으로 입증될 수 없는 독자적인 적정성을 고려하고 있다. 이 경우 소득의 다과 정도(多寡程度)와는 관계없이, 그리고 모든 세액의 부과 기준으로서 헌법적 상한은 무조건적으로 약 50%이어야 한다고 판단하고 있다. 이로써 사실상 재판부는 현행 소득세에서 적용되고 있는 최고세율을 일반적으로 총조세부담의 최대한의 한계로 확정하고 있으며, 그것은 바로 전통적으로 “비근로소득”으로 더 높은 담세능력을 인정해 온 재산으로부터 발생하는 소득(Fux, Die Vermögenssteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd.2, 1927, S.133[135f.] 참조; 또한 판례집 43, 1[7] 참조)에 대해 최대한계로 확정하고 있다. 입법자에게는 공제가능비용과 기타 부담경감을 비과세하려는 수익을 회계상 과세소득에 포함시킬 것인지의 여부에 한에서만 어느 정도의 재량여지가 부여되고 있다.

하지만 그와 같은 태도는 입법자를 지나치게 제약하는 것이다. 그러한 태도는 세율의 확정이 근본적으로 역사적 영향을 벗어날 수 없는 가변적인 경제적 및 정치적 여건에 의존하고 있다는 점을 무시하고 있다. 이와 같은 상황을 고려할 때 산정이 가능한 기준을 수치에 의해 제시하는 것은 불가능할 뿐만 아니라 헌법은 이를 포함하고 있지도 않다. 오히려 헌법은 그러한 경우 그때그때의 상황에 대처하고 경제적 사회정책적 확신에 따라 적절한 기준을 발견하는 과제를 정치적으로 책임을 지게 되는 조세정책에

말기고 있다. 하지만 이와는 반대로 재판부가 이제 그에 대해 결정함으로써, 다양한 구상을 통해 경제적·사회적 상황을 고려할 뿐만 아니라 예컨대 교육제도나 대학제도에서와 같이 국가적 측면에서 모두에게 그 효과를 미치고 아울러 개인들에 대한 부담완화적인 결과를 가져오는 사회간접자본을 통한 급부의 기준까지도 고려할 수 있어야 하는 그와 같은 정책을 위한 여지는 거의 남아 있지 않게 된다.

3. 재판부의 규정은 평가방법과 같은 세부적인 문제에까지 입법자를 지도하는 과세에 관한 헌법적 독단에 빠진 것이다. 이는 입법자로 하여금 현재에는 예견할 수 없는 미래의 문제 상황을 해결하는 데에 족쇄를 채우는 것일 뿐만 아니라 현존의 재산과세 체계를 프로크루스테스의 침대로 강요하는 것이다.

a) 재판부가 재산세를 기대수익과세로 이해하는 것은 현행 법제에 대하여 일반적으로 승인되고 있는 견해에 근거한 것이 아니다. 현행 재산세를 기대수익과세로 분류할 것인지, 아니면 실체과세로 분류할 것인지의 문제는 무엇보다도 개념성이라는 선결문제에 좌우되기 때문에 명확하게 답할 수 없는 문제이다. 한편으로 재산세는 1893년 프로이센 보충조세법으로부터 발전한 것인데, 이 법은 재산세가 근로소득이 아니라 비근로소득(Fundiertes Einkommen)을 그 부과대상으로 하고, 따라서 재산근간(Vermögensstamm)에 대한 고려 없이 후자로부터도 납부될 수 있다는 비교적 분명한 근거를 제시하였다(Preuß, Haus der Abgeordneten, 1892/93, Aktenstück Nr.6, S.519ff. 참조). 마찬가지로 1922년의 라이히 재산세법의 제정 이유도 역시 이러한 사상을 수용한 바 있으며(Verhandlungen des Reichstags, Bd.369, Nr.2862, S.14f. 참조), 1971년의 조세개혁위원회의

보고서 역시 재산세는 원칙적으로 재산으로부터 발생한 수익으로부터 납부될 수 있어야 한다고 설명하고 있다(Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Abschnitt VII, Tz. 52f. 참조) – 물론 그와 같은 고려가 법률을 제정할 때 반영되지는 못했다. 다른 한편, 입법은 비근로소득에 대한 과세라는 사상에 국한된 적은 없었으며, 그러한 사상을 조세의 세부내용 형성에 적용되어야 할 지도 원칙으로 삼지도 않았다(Hdmut, Der Wert im Vermögensteuerrecht, Diss. Münster 1984, S.51ff. 참조). 특히 재산세는 언제나 의식적으로 수익능력이 없는 재산부분에까지 확대되었고(단지 §9 Nr.4, 7, 8 VStG 1922 참조), 이미 프로이센에서도 거래할 때에 재산이 지니는 원본가액(Kapitalwert)을 그 기준으로 하고 있었다(Preuß, Haus der Abgeordneten, a.a.O., S.520 참조). 바로 전술한 1971년의 조세개혁위원회 보고서도 확실하게 재산세의 정당성을 “재산 그 자체가 체화(體化)한” 특별한 조세상의 “급부능력”에서 찾고 있다. 소득세에 대한 보충기능에 대해서는 단지 “제한적인 의미”만을 인정하고 있는 데 반해, “결정적인 관점”은 “재산으로부터의 수익과는 관계없이 재산 그 자체에 근거를 두는 특별한 조세상의 급부능력”이라는 것이다(a.a.O., Abschnitt VII, Tz. 62 및 70 참조; 또한 Tz. 64f., 69. 참조). 뒤이어 1974년의 입법자는 오늘날의 재산세법의 제정이유를 설명하면서 법적으로 수익에 연계시키는 태도와 명시적으로 거리를 두고, 재산세를 재산 그 자체의 존속에 대한 과세로 정의하고 있다: “애초에 재산세는 소득세를 보충하는 것으로 간주되었지만..... 그러나 재산세의 정당성 근거는 변천되어 왔다. 오늘날의 재산과세는 재산 그 자체가..... 이미 조세에 관련된 납세의무자의 급부능력을 의미한다.....는 사상을 기초로 삼고 있다”(BTDrucks. VI/3418, S.51).

재판부는 결과적으로 오늘날과 같은 재산세 형태를 긍정하고 있는 것처럼 보임에도 불구하고(Entscheidungsumdruck S.26 참조), 재

판부의 결정은 재산세에 대한 기본적 이해라는 관점에서 볼 때, 결과적으로는 법률제정이유를 사후적으로 위헌이라고 선언하여 명백하게 입법자를 교정하는 것이다. 동시에 재판부는 기존의 판례를 이탈하고 있다. BVerfGE 43, 1[7]의 결정이 여전히 “재산가치에 연계된 재산세는 법적으로 수익과세로 구상된 것이 아니며”, 따라서 수익과 연관시키는 것은 과세의 범위를 결정하기 위한 정책적 방침으로 이해되고 있다는 전제에서 출발하고 있었던 데 반해, 지금 재판부는 재산세가 기대수익과세라는 모델에 구속되고 또 그것을 기준으로 삼아야 하는 것으로 확정하고 있다. 재산세는 기대수익에 대한 과세로서만 허용되면, 이는 단지 형식적인 의미에서만 “재산세”인 것이다. 그에 반해 재산 그 자체를 기준으로 삼는 진정한 재산세의 가능성은 가장 오래된 조세유형의 하나로서 이제 사라지는 것이다. 따라서-기본법 제106조 제2항에서도 사용되고 있는-“재산세”라는 표현은 근본적으로 잘못된 명칭이 되는 것이다.

b) 재판부가 설명을 위하여 동원한 헌법적 구속성은 재산세의 성격에 대해 개념적, 분류적 문제를 규범과 기준의 문제로 끌어 올린다. 그러나 이로 인해 기존의 재산세는 그 명칭이 잘못된 것일 뿐만 아니라 그 구조 대부분이 잘못된 것으로 나타나게 된다. 입법기술적 측면에서는 물론 그 내적 기준제시라고 하는 측면에서 볼 경우에도 재산세는 일반적으로 조세부담을 수익으로 납부할 수 있도록 그 세율을 설정되어 있다 할지라도, -재산수익이 아니라- 재산 그 자체에 대해 과세하는 것을 목표로 하는 것이다. 재산세 사정의 기초는 재산으로부터 산정된 기대수익이 아니라 재산 그 자체인 것이다(재산세법 제10조). 이 경우 재산은 유형화된 수익능력을 보여 주는 지표로 의미를 가지는 한에서만 고려의 대상

이 되는 것이 아니라, 정형적인 고찰에 의할 경우, 수익을 창출할 수 없는 재산도 포함하는 총재산으로 파악된다(평가법 제114조).³⁷⁾ 평가법의 규정들에 의할 경우, 재산은 가령 대표적인 실체과세(Substanzsteuer)로 간주되는 상속세에도 적용되고 있고, 재산의 수익능력에 관해 어떠한 규정도 하지 않고 있는 절차들을 포함하고 있는 동일한 기준에 따라 평가된다(그러므로 예컨대 평가법 제83조 이하에 따른 실물가격방법, 수익가격방법(평가법 제78조 이하)이 적용되는 경우에도 수익이 과세의 기초가 되는 것이 아니다. 오히려 수익은 수익가격에 근접한 결과를 변경시키는 배수적용규정³⁸⁾과 감액 또는 증액하는 규정들(평가법 제80조~제82조)³⁹⁾의 적용을 통해

-
- 37) 평가법 제114조(총재산의 산정) ① 재산세법이 규정하는 무제한납세의무자에 대하여는 모든 재산(총재산)의 가격을 산정한다.
 ② 재산세법 또는 기타의 법률에 의하여 재산세를 과세하지 아니하는 경제체는 총재산에 포함되지 아니한다.
 ③ 동일가격을 확인해야 하는 경제체는 총재산을 평가함에 있어서 확인된 동일가격으로 평가한다.
- 38) 평가법 제90조 참조.
- 39) 평가법 제82조(감액 및 증액) ① 연간총임대료액 또는 배수(倍數)의 수치 어느 것에서도 고려되지 아니한 가격을 감소시킬 사정이 있는 때에는.....부동산가격을 인하한다. 가격을 감소시켜야 할 사정의 예는 다음 각호에 정하는 것으로 한다.
 I. 소음, 매연 또는 악취에 의한 현저한 피해
 II. 제거할 수 있는 건물의 하자 및 손괴
 III. 머지않아 헐어버릴 필요가 있는 건축물이 있는 것
 ② 연간총임대료액 또는 배수의 수치 어느 것에서도 고려되지 아니한 가격을 증액시킬 사정이 있는 때에는.....부동산가격을 인상한다. 가격을 증가시켜야 할 사정의 예는 다음 각호에 정하는 것으로 한다.
 I. 부동산에 고층건축물이 없는 경우의 공지(空地)의 면적(이하 생략)
 II. 광고목적을 위해 유상으로 계속되는 부동산의 이용
 ③인하 또는인상은 합계로 부동산가격(제78조 내지 제81조)의 30%를 초과해서는 아니 된다. (이하 생략)

확인되는 재산 실체의 가격을 결정하기 위한 기초일 뿐이다. 이에 상응하여 1964년의 통일적 평가방법의 지배적인 목적은 “공정한 과세를 위한 기초로서 교환가격에 근접하는 균등한 통일가격을 발견하는 것”(BTDrucks. IV/1488, S.31)이었다. 반면에 재산세의 기초로 잠재적 수익을 기준으로 한다는 것은 찾아볼 수 없다.

재판부가 전개하고 있는 조세적 독단주장에 따르면, 그와 같은 개념의 대부분이 비록 위헌은 아닐지 모르나, 최소한 체계상 잘못된 것이다. 기대수익에 대한 확인은 원칙적으로 경제재가 지닌 수익능력이라는 요건에서 출발하여야 하고, 과세수준결정의 경우, 현재의 체계에서 볼 때에는, 결코 중요하다고 할 수 없는 실지소득(Istertrag)에 대한 과세도 고려하여야 한다고 지적함으로써 재판부 역시 이 점을 분명히 하고 있다.

c) 재산세를 기대수익 기준의 과세로 확정 짓는 것은 실제 취득한 수익에 대한 기존의 과세체계와 결부해서 또 다른 문제를 야기하게 된다.

재판부의 견해에 따를 경우 재산세는 하나의 재산에 귀속되는 가상수익(기대수익)에 대한 과세만을 의미한다. 하지만 그렇게 볼 경우 그러한 이론이 실제로 현실화되었을 때 소득세의 형식으로 이미 과세된 수익에 대해 다시 한번 추가적으로 과세대상이 될 수 있다는 것은 이해되지 않는다. 이 경우 균등과세의 요청(기본법 제3조 제1항)은 소득세는 변제된 것으로 취급할 것을 요구한다. 이미 과세된 추정수익이 실지수익으로 현실화되어 취득되었다는 이유만으로 다시 또 한번 과세할 수 있는 객관적 근거는 찾아보기 어렵다. 재산세와 소득세의 병존은 전통적으로 볼 때 프로이센 보충세의 경우뿐만 아니라 라이히 재산세의 경우에도 특징적인 현상이었으며, 단지 1949년과 1974년간에만 재산세를 특별공과금

(Sonderabgabe)으로서 면제해 줄 수 있는 가능성(1950년의 소득세법 제 10조 제1항 제6호 참조)을 돕으로써 중단되었을 뿐인데, 기대수익과 세이론을 따르게 되면 양자의 병존은 헌법적으로 문제가 된다.

재산보유자에게 -총조세부담을 고려해 - 그 수익의 절반가량을 남겨야 한다는 명제를 근거로 재산세를 기대수익과세의 기준에 의해 제한하고 있는 재판부의 주장은 결과적으로 용인하기 어려운 영향을 미치게 된다. 그러한 주장에 따르면, 특별히 많은 재산을 보유하는 자는 그렇지 못한 자산가에 비해 특혜를 더 누리게 되며, 동일한 세액사정을 하는 경우에도 재산세를 더 이상 부담할 필요가 없게 되는 결과를 초래한다. 즉 특별히 많은 재산을 보유하는 자들이 자신들의 재산을 사실상 수익을 창출할 수 있는 방향으로 투자하는 경우, 누진과세로 인하여 이미 그들이 부담한 소득세액만으로 재판부가 제시하고 있는 과세가능성의 여지가 없어지게 된다. 그에 반해 재산을 적게 보유한 투자자의 경우, 상대적으로 작은 수익을 감안할 때 소득세 세율의 누진최고단계에 이르지 못하게 되고, 따라서 이들에 대해서는 재산세까지 부과될 수 있게 된다. 사실상 이러한 결과는 누진적 재산세의 가능성을 헌법적으로 배제하는 것이 될 뿐만 아니라 오히려 역진적인 과세임이 자명해진다. 이미 과세된 재산(Konsolidiertes Vermögen)에 대해 특별한 소유권 보호를 보장함으로써 급부능력기준이 작용하지 못하게 하는 것이다. 즉 불평등한 소유권 보호는 (대)재산보유자에게 특혜를 베푸는 것으로 나타나게 된다.

재판부의 결정에 따르면, 최고세율이 적용되는 소득구간에 있어서 재산세 부과는 실지수익에 대한 현행의 소득과세 외에 공제비용 및 기타 감면대상으로 인정되어 소득세의 비과세대상으로 남아 있는 수익에 대해서만 가능하게 된다. 하지만 이것은 과세원칙상 모순된다. 즉 입법자는 바로 공제비용이나 기타 감면대상

에 대해서 세부담을 안 줄이려 한다. 그 밖에 재산세는 납세의무가 있는 수익을 창출하지 아니하는 재산부분에 대한 부과만이 남는다. 그러나 이를 위해서는 유형화된 통일적인 설명이 거의 불가능한 재산보유 형태의 다양화에 관한 개인적 결정에 의거하거나, 아니면 실수익과세와 기대가능수익과세의 정산가능성을 인정하여야 한다. 하지만 1974년 입법자는 그러한 것을 정당화할 수 없는 고소득에 대한 특혜부여로 보아 의식적으로 폐지한 바 있다 (BTDrucks. VII/1470, S.215f. 참조).

4. 재산세를 기대수익과세로 해석하여 진정한 의미의 재산세를 폐지하는 것은 사회적 법치국가의 핵심을 침해하는 것이 된다. 그것은 사회적 발전의 독자적 방향성에 대해 국가가 사회적으로 교정할 수 있는 잠재능력을 심각하게 감소시키게 된다.

독일연방공화국의 자유로운 사회질서는 현대국가의 자명한 전제, 즉 모든 국민의 법적 자유와 평등에 기초를 두고 있다. 헌법은 공동체의 기초가 개인의 자유와 개성을 보장하고 있으며, 사회적 질서형성과 발전은 광범위하게 자유로운 경쟁과 그러한 과정에서 형성되는 차별화에 맡겨지고 있다. 법적 평등은 개인의 행동의 자유와 영리활동의 자유 및 소유권 보장과 결합하여 역동성 있는 포괄적인 자유를 허용하고 있는바, 이것은 불가피하게 국민간의 실질적 불평등을 발생시키는 결과를 야기하고 있다.

이와 같은 측면은 의도된 것이라 할 수 있으며 또한 자유로운 법질서의 본질적 내용을 이루고 있다. 그러나 그러한 이유 때문에 형평조정(Ausgleich)이 필요하다. 이미 1850년에 Lorenz von Stein이 “유럽의 삶이 시작되는 법률은 재화의 분배가 사회를 지배하게 할 뿐만 아니라 사회를 통해 국가를 지배할 수 있게 하는 법률이다”(Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich, Bd.3, Ausgabe Salomon,

S.208)라고 표현했을 당시 이미 그는 소유권 질서와 관련하여 그러한 조정의 필요성을 인식하고 있었던 것이다. 소유권을 통해 자유로운 사회의 물질적 불평등이 고착화되면 그러한 불평등은 새로운 불평등의 출발점이 된다. 우리가 재산의 무제한적 축적을 보장하면서 그것을 신성불가침의 것으로 본다면, 아무런 제약 없이 불평등이 더욱 강화될 뿐만 아니라 더 나아가 자유로운 법질서 자체가 폐지될 위험성을 초래하게 된다.

기본법은 사회국가원리를 도입함으로써 그러한 위험성에 대처하고 있다(기본법 제20조 제1항).⁴⁰⁾ 기본법은 국가에 대해 사회적 대립을 조정하고 동시에 정의로운 사회질서를 수립하기 위해 노력할 것을 의무로 지고 있다(BVerfGE 22, 180[204] 참조). 사회적 조정을 구체적으로 형성하기 위해 주어진 -무엇보다 입법자에게 그 의무로서 부과된 -필요한 기초수단이자, 불가결한 전제가 곧 과세권인 것이다(Forsthoff, VVDStRL 12[1954], S.8[31f.] 참조). 입법자는 조세부과를 통해 비로소 사회적 급부를 실행할 수 있는 능력을 갖게 되며, 또한 재산분배상태가 초래할 위협적인 상황을 재분배를 통해 교정할 수 있게 된다. 이 경우 입법자는 헌법을 통해 -전술한 바와 같이(위 II.1. 및 2를 볼 것) -사회적 갈등상황을 평가함에 있어서 뿐만 아니라 그에 대처하기 위한 수단의 측면에서도 광범위하게 사회정책적 결정을 행할 재량권을 부여받고 있다. 기본법 제14조 제1항이 원칙적으로 금전급부의무의 부과에 대한 보호를

40) 기본법 제20조(연방국가, 권력분립, 사회적 법치국가, 저항권)

- ① 독일연방공화국은 민주적 사회적 연방국가이다.
- ② 모든 국가권력은 국민으로부터 나온다. 국가권력은 선거 및 투표에 의하여 입법·집행권 및 재판의 개별 제기관을 통해 행사된다.
- ③ 입법은 헌법질서에, 그리고 집행권 및 재판은 법률에 구속된다.
- ④ 이 질서를 배제하려고 기도하는 어떤 사람에 대하여도 모든 독일인은 저항할 권리를 가진다.

포함하지 않는 것으로 보는 종래의 연방헌법재판소 판례는 바로 이 점에다 그 궁극적 근거를 두고 있다.

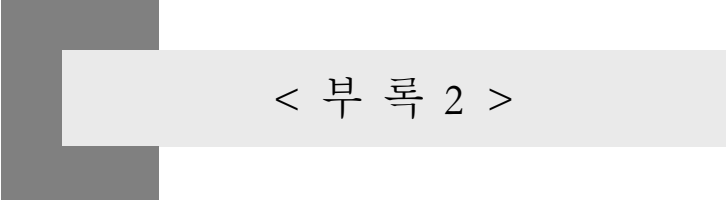
재판부가 한번 취득되어 과세된 재산을 다시 직접적인 과세 대상으로 삼는 것을 배제하고, 나아가 그 수익의 약 절반을 보장하는 것은 입법자의 책임영역을 침해하는 것이다. 재판부는 입법자가 마련할 수단을 헌법적으로 속박하고, 상황에 따라서는 사회적 형평 실현에 중요할 수도 있는 수단을 박탈하고 있다. 국가는 많은 자산의 보유에 따른 급부능력을 더 이상 이용할 수 없고, 재산가치의 축적으로부터 발생할 수 있는 고유한 역동성 앞에 무력해진다. 수익의 일정한 부분에 대해서만 과세가 허용되는 한, 국가는 더 이상 우월적 조정기관이 될 수 없으며, 재산권자들이 영리를 추구하는 사회의 무언의 한 참여자에 불과한 것이다.

이와 같은 재산보유자에 대한 지나친 보호는 더 나아가 그러한 보호의 계기를 더 이상 발견할 수 없는 상황에 직면하게 된다. 독일 통일로 인해 초래된 높은 실업률과 막대한 부담을 고려할 때 연방공화국의 역사에서 지금까지 결코 볼 수 없었던 조정의 필요성이 발생되고 있다. 그러한 조정의 필요성을 감안할 때 기존의 재산 전체에 대한 적절한 간섭을 헌법적으로 금기시하여야 한다는 것은 납득하기 어렵다. 기존의 Land들이 현재와 같은 재산 분배상태를 유지하여야 한다는 주장 역시 지금까지 재산의 보호를 충분할 정도로 고려해 왔던 입법자로부터 그와 같은 행동가능성을 거부하기 위한 근거가 될 수 없다. 즉 어떠한 1993년말 현재 가계의 5.5%가 전체 순금전재산의 31.7%를, 가계의 18.4%가 60%를 점하고 있을 뿐만 아니라, 연간 420,000마르크 이상의 순소득을 올리는 가계는- 당사자들이 밝히기를 꺼리는 바람에- 위의 수치에 포함되어 있지도 않다는 점이다. 기본재산에 대한 통제도 그와 유사하다. 또한 이와 같은 부의 집중은 감소하는 것이

아니라 오히려 증가추세 있다(Nachweise in: Wirtschaft und Statistik, 1985, S.408[418]; 1995, S.391[398f.]; S.488[492f.]).

기본법은 입법자가 자신의 사회정책적 임무의 범위를 어떻게 설정하며 또 어떠한 조세정책을 취할 것인지에 대해 규정하는 바 없다. 특히 기본법은 재산을 독자적인 과세대상으로 삼는 것을 배제하거나 입법자로 하여금 기대수익과세라는 기준을 준수하도록 의무를 지우는 어떠한 내용도 포함하고 있지 않다. 오히려 입법자에게는 세법영역에서 활동할 수 있는 광범위한 재량의 여지가 부여되어 있다. 그와 같은 경우에만, Lorenz von Stein이 최초로 현대사회의 불가피한 전제로서 인식하고 있었던 바와 같이 (aa.O., S.207), “사회적 민주주의”란 이름으로 다양한 이해관계의 조정이 지속적으로 성공을 거둘 수 있을 것이다. 재판부는 재산 보호를 위해 재산세에 대한 헌법적 제약을 시도함으로써 그러한 인식으로부터 오히려 후퇴하고 있다.

(서명) Böckenförde



< 부 록 2 >

Bundesverfassungsgericht
Beschluß des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995
- 2 BvL 37/91 -

1. Bestimmt der Gesetzgeber für das gesamte steuerpflichtige Vermögen einen einheitlichen Steuersatz, so kann eine gleichmäßige Besteuerung nur in den Bemessungsgrundlagen der je für sich zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten gesichert werden. Die Bemessungsgrundlage muß deshalb auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.

2. Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Vermögens durch Einkommen- und Vermögensteuer begrenzen den steuerlichen Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens. An dieser Grenze der Gesamtbelastung des Vermögens haben sich die gleichheitsrechtlich gebotenen Differenzierungen auszurichten.

3. Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abzehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher

Hand verbleibt.

4. Unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung des Vermögens muß der Steuergesetzgeber jedenfalls die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen eine Sollertragsteuer abschirmen.

5. Soweit Vermögensteuerpflichtige sich innerhalb ihrer Ehe oder Familie auf eine gemeinsame – erhöhte – ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften, gebietet der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG, daß der Vermögensteuergesetzgeber die Kontinuität dieses Ehe- und Familiengutes achtet.

Beschluß des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995
- 2 BvL 37/91 -

in dem Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung, ob §10 Nummer 1 des Vermögen-steuergesetzes mit dem Gleichheitssatz des Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz unvereinbar ist, weil die Vorschrift für die Besteuerung einheitswertgebundenen und nicht einheitswertgebundenen Vermögens einen einheitlichen Steuersatz festlegt – Aussetzungs- und Vorlage-beschlußdes Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 4. November 1991 (5 K 2464/91) – .

Entscheidungsformel:

1. § 10 Nummer 1 des Vermögensteuergesetzes vom 17. April 1974 (Bundesgesetzbl. I Seite 949) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990 (Bundesgesetzbl. I Seite 2467), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. September 1994 (Bundesgesetzbl. I Seite 2325), ist jedenfalls seit dem Veranlagungszeitraum 1983 in allen seinen seitherigen Fassungen mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes insofern unvereinbar, als er den einheitswertgebundenen Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/74 nicht mehr angepaßt worden ist, und das zu Gegenwartswerten erfaßte Vermögen mit demselben

Steuersatz belastet.

2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 1996 zu treffen. Längstens bis zu diesem Zeitpunkt ist das bisherige Recht weiterhin anwendbar.

Setzt die Neuregelung eine allgemeine Neubewertung von Besteuerungsgrundlagen voraus, so kann der Gesetzgeber für deren Dauer – längstens für fünf Jahre seit der Verkündung des Gesetzes Übergangsregelungen treffen, die die vermögenssteuerliche Belastung an die verfassungsrechtlichen Maßstäbe dieser Entscheidung annähern; dabei darf er eine teilweise Fortgeltung der bisherigen Vorschriften anordnen.

G r ü n d e:

A.

Das vorliegende Verfahren betrifft die Frage, ob bei der Vermögensteuer die aus der gegenwärtigen Gesetzeslage folgende unterschiedliche steuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar ist.

I.

1. Unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 1 des Vermögensteuergesetzes vom 17. April 1974 (BGBl I S.

949) i.d.F. der Bekanntmachung vom 14. November 1990 (BGBl I S. 2467 -VStG-) mit ihrem Gesamtvermögen im Sinne der §§114 bis 120 des Bewertungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 (RGBl I S. 1035) i.d.F. der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl I S. 230 -BewG-) der Vermögensteuer. Das Gesamtvermögen ist gemäß § 118 BewG das um Schulden und sonstige Abzüge geminderte Rohvermögen; steuerpflichtig ist gemäß § 9 Nr. 1 VStG der Vermögensbetrag, der nach Abzug der Freibeträge vom Gesamtvermögen verbleibt. Die Vermögensteuer betrug gemäß § 10 Nr. 1 VStG 1974 in den Jahren 1983 bis 1986 - ab 1. Januar 1985 insoweit in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. März 1985 (BGBl I S. 558) - 0,5 v.H. des steuerpflichtigen Vermögens.

§ 10 VStG bemißt die Vermögensteuer nach einem einheitlichen prozentualen Anteil am steuerpflichtigen Vermögen. Hierfür sind die wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter, die das Gesamtvermögen bilden, zu bewerten. Dabei sind die wirtschaftlichen Einheiten, für die ein Einheitswert festzustellen ist, gemäß § 114 Abs. 3 BewG mit den festgestellten Einheitswerten anzusetzen. Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 BewG wird für inländischen Grundbesitz ein Einheitswert festgestellt. Der Grundbesitz wird auf der Grundlage der 1964 festgestellten oder auf das Jahr 1964 zurückgerechneten Einheitswerte bewertet und geht bei der

Vermögenssteuerveranlagung gemäß § 121a BewG mit 140 v.H. seines Einheitswerts in die Summe des Gesamtvermögens ein.

Soweit für wirtschaftliche Einheiten kein Einheitswert festzusetzen ist, sind diese gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 1 VStG, § 114 Abs. 1, § 17 Abs. 3, § 1 Abs. 1 und § 9 Abs. 1 BewG grundsätzlich mit dem

“gemeinen Wert” zu bewerten. Der “gemeine Wert” bezeichnete ursprünglich den Nutzen, den eine Sache jedem Besitzer gewährt (Teil I, Titel II, § 112 des Allgemeinen Landrechts für die Preußischen Staaten von 1794), diente dann als Kompromißformel für einen Ertrags- und Verkaufswert umfassenden Oberbegriff (vgl. Vogel, DStZ/A 1979, S. 28 ff.); er wird heute durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§9 Abs. 2 BewG). Kapitalforderungen werden gemäß § 12 Abs. 1 BewG grundsätzlich mit ihrem Nennwert bewertet.

2. Gemäß § 9 Abs. 1 BewG ist der gemeine Wert anzuwenden, soweit keine anderen Werte gelten. Als solche anderen Werte kennt das Bewertungsgesetz den Teilwert (§ 10), den Kurswert (§ 11 Abs. 1), den Rücknahmepreis (§ 11 Abs. 4), den Nennwert (§ 12), den Kapitalwert (§§ 13 bis 16); es regelt in seinem Zweiten Teil – Besondere Bewertungsvorschriften (§§ 17 bis 121) – für die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens den Ertragswert (§ 36) sowie für die Bewertung bebauter Grundstücke das Ertragswert- und das Sachwertverfahren (§§ 78 ff., 83 ff.).

Im einzelnen werden den zu bewertenden Gütern danach folgende Werte zugewiesen:

a) Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Die Bewertung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe erfaßt grundsätzlich den Ertragswert, §36 BewG. In der Regel wird der Ertrag durch ein Vergleichsverfahren ermittelt, das in knappen

Grundsätzen in den §§38 bis 40 BewG normiert ist, seine eigentliche Erkenntnisquelle jedoch erst in der allgemeinen Verwaltungsvorschrift über Richtlinien zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hat (Teile 1 bis 4 und 8, BStBl I 1967 S. 397; Teile 5 bis 7, BStBl I 1968 S. 223). Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke werden danach nicht als solche bewertet, sondern gehen nur indirekt über die Unternehmensbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in den insgesamt nach Gesichtspunkten des Ertragswerts ermittelten Einheitswert ein. Die in § 40 Abs. 2 BewG festgelegten Ertragswerte stützen sich auf einen abgesenkten Reinertrag (vgl. Schriftlichen Bericht des Finanzausschusses des Bundestages, zu BTDrucks IV/3508, S. 3 f.; dazu Gürsching/Stenger, Bewertungsgesetz, Vermögensteuergesetz, 9. Aufl., 1992, § 40, Anm. 4 ff.).

b) Grundstücke

Ein Grundstück, die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens (§ 70 Abs. 1 BewG), wird, wenn bebaut, in Abhängigkeit von der Grundstücksart (§ 75 BewG) in der Regel im Ertragswert, in Ausnahmefällen im Sachwert erfaßt; für das unbebaute Grundstück gilt der gemeine Wert.

aa) Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke (§ 72 BewG) und baureife Grundstücke (§ 73 BewG) werden mangels besonderer Bewertungsvorschriften gemäß §§ 17 Abs. 3, 9 BewG mit dem gemeinen Wert bewertet.

bb) Bebaute Grundstücke

Für bebaute Grundstücke (§§ 74 ff. BewG) sieht das Bewertungsgesetz in Abhängigkeit von der Grundstücksart das Ertragswert- oder das Sachwertverfahren vor. Die Amtliche Begründung zum Bewertungsänderungsgesetz erläutert die verschiedenen Bewertungsmethoden mit der Feststellung, daß die wertbestimmenden Merkmale eines Grundstücks bei den einzelnen Grundstücksarten unterschiedlich seien. Der Wert regelmäßig ertragbringender Grundstücke, wie z.B. der Mietwohngrundstücke, richte sich vor allem nach dem Reinertrag. Bei Fabrik- und Geschäftsgrundstücken besonderer Art trete ein Grundstücksertrag hingegen nur unvollkommen oder undeutlich in Erscheinung; deshalb sei in erster Linie ein nach den Herstellungskosten zu errechnender Sachwert maßgeblich (vgl. BTDrucks IV/1488, S. 31). Für bebaute Grundstücke gelte jedoch als Regel das Ertragswertverfahren; das Sachwertverfahren solle nur in den Fällen angewandt werden, in denen es keine vergleichbaren Grundstücke mit Mieteinnahmen gebe (vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, zu BTDrucks IV/3508, S. 3 unter V.).

Gemäß § 76 Abs. 1 BewG gilt das Ertragswertverfahren für Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke, Einfamilien- und Zweifamilienhäuser. Zu ermitteln ist eine Jahresrohmieta nach dem Stand vom 1. Januar 1964 (§ 79 Abs. 5 BewG), die zur Errechnung des Grundstückswertes gemäß § 80 BewG mit einer weiteren wertbestimmenden Eigenschaft des Grundstücks ausdrückenden Zahl vervielfältigt wird (vgl. auch

BVerfGE 65, 160 <161 ff.>).

Das für sonstige bebaute Grundstücke (§ 76 Abs. 2 BewG) und nach Maßgabe des § 76 Abs. 3 BewG für bestimmte Gruppen von Geschäftsgrundstücken und in Ausnahmefällen auch für besonders ausgestattete andere Grundstücke geltende Sachwertverfahren ist die Ausnahme. Danach ist aus Bodenwert, Gebäudewert und Wert der Außenanlagen (§ 83 BewG) ein Ausgangswert zu bilden, der durch Anwendung einer Wertzahl an den gemeinen Wert herangeführt werden soll (§§ 83 Satz 2, 90 Abs. 1 BewG). Grundlage für den Gebäudewert sind die Herstellungskosten des Jahres 1958 (§ 85 Satz 1 BewG); der so ermittelte Gebäudewert ist gemäß § 85 Satz 2 BewG auf den Wert der Baupreisverhältnisse des Hauptfeststellungszeitpunktes, also auf den 1. Januar 1964 umzurechnen. Dieses Sachwertverfahren führt heute nach Feststellungen der Bundesregierung (vgl. dazu Jakob, Möglichkeiten einer Vereinfachung der Bewertung des Grundbesitzes sowie Untersuchung einer befristeten Anwendung von differenzierten Zuschlägen zu den Einheitswerten, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen, Band 48, 1992, S. 65) teilweise zu Werten, die um mehr als 100 v.H. über den Werten des Ertragswertverfahrens liegen.

c) Betriebsgrundstücke

Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) kennen keine eigene Bewertungsmethode, sondern werden wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder wie Grundvermögen bewertet (§ 99 Abs. 1 und Abs. 3 BewG). Der so festgestellte Einheitswert

des Betriebsgrundstücks geht in den Einheitswert des Gewerbebetriebs ein; das Betriebsgrundstück ist Untereinheit der wirtschaftlichen Einheit Gewerbebetrieb (§ 19 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b BewG).

d) Gewerbebetriebe

Der Einheitswert inländischer Gewerbebetriebe wird ab 1. Januar 1993 gemäß §109 Abs. 1 BewG auf Grundlage einer an den einkommensteuerlichen Bilanzpositionen anknüpfenden Vermögensaufstellung (vgl. § 28 Abs. 1 BewG) ermittelt; insoweit sind die Grundsätze der Einheitsbewertung durchbrochen. Er wird –im Gegensatz zu den zuletzt auf den 1. Januar 1964 festgestellten Einheitswerten des Grundbesitzes– gegenwartsnah festgestellt (zuletzt auf den 1. Januar 1995 gemäß Art. 25 Nr. 5 §1 des Gesetzes vom 23. Juni 1993, BGBl I S. 944 <973>). Der in § 109 BewG vorgesehene Bewertungsmaßstab sah bis zum Steueränderungsgesetz 1992 (vom 25. Februar 1992, BGBl I S. 297) grundsätzlich die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert (§ 10 BewG) vor; ausgenommen waren gemäß § 109 Abs. 2 BewG die Wirtschaftsgüter, für die schon Einheitswerte festgestellt worden waren, insbesondere also Betriebsgrundstücke. Im Einheitswert des Betriebsvermögens konnten bis zur Änderung des §109 BewG in Abhängigkeit von dem zu bewertenden Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens sämtliche Werte des Bewertungsgesetzes ihren Niederschlag finden.

3. Das geltende Bewertungsrecht geht unmittelbar auf das

Bewertungsgesetz des Deutschen Reiches zurück und legt die zum 1. Januar 1964 festgestellten Einheitswerte des Grundbesitzes für Steuerveranlagungen seit 1974 zugrunde.

Das bis 1965 generell anwendbare Bewertungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl I S. 1035) wurde durch das Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13. August 1965 (BGBl I S. 851; = Bewertungsänderungsgesetz <BewÄndG> 1965) grundlegend geändert, um überholte Einheitswerte von 1935 an zeitnahe Werte heranzuführen. Es sah eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes auf den 1. Januar 1964 vor (Art. 2 Abs. 1 Satz 1 BewÄndG 1965).

Art. 1 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes zur Änderung bewertungsrechtlicher und anderer steuerrechtlicher Vorschriften (BewÄndG 1971, BGBl I S. 1157) bestimmte, daß die Einheitswerte des Grundbesitzes, denen die Wertverhältnisse vom 1. Januar 1964 zugrunde liegen, erstmals mit Wirkung ab 1. Januar 1974 anzuwenden seien. Das Vermögensteuerreformgesetz vom 17. April 1974 (BGBl I S. 949) ergänzte das Bewertungsgesetz u.a. um § 121a, wonach für die Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens, für die Vermögensteuer, die Erbschaftsteuer, die Gewerbesteuer, die Ermittlung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Einfamilienhaus und die Grunderwerbsteuer die Einheitswerte des Grundbesitzes mit 140 v.H. des Einheitswertes 1964 anzusetzen sind.

§ 21 Abs. 1 Nr. 1 BewG fordert zur Anpassung der Einheitswerte an die reale Wertentwicklung eine Neubewertung des Grundbesitzes in Zeitabständen von je sechs Jahren.

Hauptfeststellungen haben seit 1964 jedoch nicht mehr stattgefunden. Art. 2 Abs. 1 Satz 3 des BewÄndG 1965 in der Fassung des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des Einkommensteuergesetzes vom 22. Juli 1970 (BGBl I S. 1118) legt fest, daß, abweichend von §21 Abs. 1 Nr. 1 BewG, die auf die Hauptfeststellung 1964 folgende nächste Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes durch besonderes Gesetz bestimmt wird. Dieses besondere Gesetz ist allerdings bis heute nicht ergangen. Deshalb stützen sich sämtliche für Grundvermögen festgestellten Einheitswerte auf die Wertverhältnisse des Jahres 1964.

4. Das Bewertungsrecht legt somit der vermögensteuerlichen Bemessungsgrundlage in mehrfacher Hinsicht unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe zugrunde. Grundsätzlich bewertet es Wirtschaftsgüter – insbesondere das land- und forstwirtschaftliche Vermögen gemäß §36 BewG und bebaute Grundstücke gemäß §§ 78 ff. BewG – nach deren Ertragswert; daneben erfaßt es aber bestimmte Wirtschaftsgüter in ihren Verkehrswerten – so insbesondere Wertpapiere und Geldvermögen bei ihrer Bewertung nach dem Kurs- und Nennwert gemäß §§ 11 und 12 BewG –. Zudem gehen einerseits Gegenwartswerte – so die Einheitswerte des Betriebsvermögens oder die Verkehrs-, Veräußerungs- und Nennwerte bei sonstigem Vermögen – in die vermögensteuerliche Bemessungsgrundlage ein, andererseits werden mit den auf den 1. Januar 1964 festgestellten Werten – so die Einheitswerte des Grundbesitzes – Vergangenheitswerte der Besteuerung zugrunde gelegt.

II.

1. a) Bei den Klägern des Ausgangsverfahrens – Eheleuten – wurde der Vermögensteuerveranlagung für die Veranlagungszeiträume 1983 bis 1986 neben Grundvermögen, festverzinslichen Wertpapieren und Zahlungsmitteln auch eine Kapitalforderung gegen den Sohn der Eheleute zugrunde gelegt. Dagegen wenden sich die Eheleute mit der gegen die Vermögensteuerbescheide gerichteten Klage.

b) Das Finanzgericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob §10 Nr. 1 VStG mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG deshalb nicht in Einklang stehe, weil die Vorschrift für die Besteuerung einheitswertgebundenen und nicht einheitswertgebundenen Vermögens einen einheitlichen Steuersatz festlege. Die Entscheidung in der Streitsache hänge stets davon ab, ob § 10 Nr. 1 VStG verfassungsgemäß sei oder nicht. Im Falle der Verfassungswidrigkeit des § 10 Nr. 1 VStG müsse der angegriffene Vermögensteuerbescheid aufgehoben oder zumindest das Verfahren bis zu einer Neuregelung des Vermögensteuersatzes ausgesetzt werden. Wäre demgegenüber §10 Nr. 1 VStG verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, müsse das Finanzgericht unter Berücksichtigung des dort geregelten Steuersatzes entweder die Klage abweisen oder den Bescheid gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO ändern.

§ 10 Nr. 1 VStG sei verfassungswidrig, soweit der dort vorgesehene Steuersatz einheitlich sowohl auf Grundvermögen anzuwenden sei, das mit dem Einheitswert in die

vermögensteuerliche Bemessungsgrundlage eingehe, als auch auf das sonstige Vermögen, das bei der Vermögensteuerveranlagung mit seinem gemeinen Wert berücksichtigt werde. Das Bundesverfassungsgericht habe in seinem Urteil vom 10. Februar 1987 (vgl. BVerfGE 74, 182 <199>) angedeutet, daß das Bewertungsrecht den Grundbesitz möglicherweise gegenüber anderen Wirtschaftsgütern privilegieren, und daß die Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der derzeitigen Einheitswerte auf der Grundlage von Verfassungsbeschwerden oder Richtervorlagen möglich sei, wenn es dort konkret um die unterschiedliche Bewertung von Grundbesitz einerseits und Betriebs- oder sonstigem Vermögen andererseits gehe. Unter Hinweis insbesondere auf Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH, BStBl II 1986 S. 782 ff.; BStBl II 1988 S. 1025 ff.) hebt das Gericht hervor, es entspreche inzwischen allgemeiner Ansicht, daß die Einheitswerte in willkürlicher Weise um ein Mehrfaches niedriger als die gemeinen Werte nicht einheitswertgebundenen Vermögens festgestellt würden und daher wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig seien. Diese Verfassungswidrigkeit verwirklichte sich erst im Vermögensteuerbescheid, der gegenüber dem Einheitswertbescheid als selbständiger Folgebescheid zu betrachten sei und einen einheitlichen Steuersatz sowohl auf zu niedrig bewertetes Grundvermögen wie auf nach dem Verkehrswert bewertetes sonstiges Vermögen anwende. Die Verfassungswidrigkeit könne sowohl durch einen höheren Steuersatz für das einheitswertgebundene Vermögen als auch durch einen niedrigeren Steuersatz für das sonstige Vermögen beseitigt werden. Aus dem

Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Juni 1991 (BVerfGE 84, 239 ff.) ergebe sich, daß auf jeder Stufe einer besteuierungserheblichen Normenkette, also auch auf der Stufe des § 10 Nr. 1 VStG, ein Gleichheitsverstoß gerügt werden könne, wengleich der auslösende Tatbestand der willkürlichen Ungleichbehandlung im zu niedrigen Einheitswert liege.

2. Zur Vorlage haben der Bundesminister der Finanzen namens der Bundesregierung und der Präsident des Bundesfinanzhofs Stellung genommen. Die Bundesregierung hat wiederholt darauf hingewiesen, daß im Falle einer Neuregelung der Vermögensteuer nur eine Besteuerung in der Bemessungsgrundlage der Erträge in Betracht komme.

B.

Die Vorlage ist zulässig.

I.

Das Finanzgericht hat in einer den Anforderungen des Art. 100 Abs. 1 GG und des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG genügenden Weise dargelegt, daß es für seine Entscheidung auf die Gültigkeit des § 10 Nr. 1 VStG ankommt.

Ist diese Vorschrift verfassungsgemäße so müßte das Gericht die Klage, die es als gegen die Steuerbescheide insgesamt gerichtet ansieht, ganz oder – bei Erfolg der Angriffe der Kläger gegen den

Ansatz der Kapitalforderung – teilweise abweisen, weil der einheitliche Steuersatz des § 10 Nr. 1 VStG in diesem Fall die vermögensteuerliche Belastung des gesamten steuerpflichtigen Vermögens der Kläger bestimmt.

Wäre § 10 Nr. 1 VStG mit der Verfassung insoweit unvereinbar, als die Vorschrift für die Besteuerung einheitswertgebundenen und nicht einheitswertgebundenen Vermögens einen einheitlichen Steuersatz festlegt, müßte die Klage entweder in vollem Umfang Erfolg haben, weil das Fehlen einer den Vermögensteuersatz festlegenden Regelung eine Veranlagung zur Vermögensteuer nicht zuläßt, oder das Ausgangsverfahren müßte gemäß § 74 FGO ausgesetzt werden, bis der Gesetzgeber den Vermögensteuersatz neu geregelt hat. Auch dies wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Gültigkeit des Gesetzes (vgl. BVerfGE 66, 1 <17> m.w.N.). Dabei kann es für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage keine Rolle spielen, daß im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung das Bundesverfassungsgericht gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann (vgl. BVerfGE 87, 153 <180>).

II.

Das vorliegende Gericht hat auch seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des § 10 Nr. 1 VStG hinreichend dargelegt und begründet. Es vertritt die Auffassung, die Vorschrift des § 10 Nr. 1 VStG stehe mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht in Einklang: Sie lege für die Besteuerung

einheitswertgebundenen und nicht einheitswertgebundenen Vermögens einen einheitlichen Steuersatz fest, obwohl die Einheitswerte des Grundvermögens erheblich unterbewertet seien. Entgegen dem ursprünglichen gesetzgeberischen Konzept seien diese Werte seit 1964 nicht mehr an die realen Wertsteigerungen angepaßt worden. Damit sei gegenüber dem nach Gegenwartswerten zu bewertenden übrigen Vermögen eine Ungleichbehandlung eingetreten, die mangels einleuchtender Gründe willkürlich sei. Nach den vom Bundesverfassungsgericht (vgl. BVerfGE 84, 239 <268>) entwickelten Grundsätzen der steuerlichen Belastungsgleichheit müsse die ungleiche Bewertung von Vermögenswerten jedenfalls auf der Stufe der Festlegung des Steuersatzes korrigiert werden, indem das einheitswertgebundene Vermögen mit einem höheren Steuersatz belegt werde als das mit dem gemeinen Wert in die Bemessungsgrundlage eingegangene Vermögen.

Das vorliegende Gericht belegt diese seine Auffassung zwar nicht im einzelnen durch Erörterung etwaiger rechtfertigender Gründe und auch nicht durch Heranziehung statistischer Erhebungen oder sachverständiger Untersuchungen. Es führt zum Beleg für seine Auffassung vielmehr fachgerichtliche Entscheidungen, insbesondere zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BStBl II 1986 S. 782 ff.; II 1988 S. 1025 ff.) an und nimmt auf frühere Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts Bezug. Auch wenn der Begründungszwang des § 80 Abs. 2 BVerfGG es erfordert, daß das vorliegende Gericht den für seine rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt und seine rechtlichen Erwägungen erschöpfend darlegt (vgl. BVerfGE 74, 182 <192 ff.>; 89, 329 <337>), und diese

Ausführungen grundsätzlich nicht durch Hinweis auf Darlegungen eines anderen Gerichts in einem anderen Verfahren ersetzt werden können (vgl. BVerfGE 22, 175 <177>; 90, 145 <167>), führt die dargestellte Bezugnahme durch das vorlegende Gericht hier nicht zur Unzulässigkeit der Vorlage. Die Bezugnahme erklärt sich daraus, daß die Vorlage sich auf eine Einschätzung gründet, die nahezu steuerrechtliches Gemeingut geworden ist. Die durch die Entwicklung von –in Vergangenheitswerten fixierten– Einheitswerten und –zeitgerecht mitschreitenden– gemeinen Werten entstandene Verschiedenheit der Besteuerung von einheitswertgebundenem und nicht einheitswertgebundenem Vermögen hat der Bundesfinanzhof als oberstes Fachgericht in den von dem vorlegenden Gericht angeführten Entscheidungen eingehend belegt; auch das Bundesverfassungsgericht hat sich wiederholt mit dieser Verschiedenheit auseinandergesetzt (vgl. BVerfGE 23, 242 <254 f.>; 41, 269 <281>; 43, 1 <7>; 65, 160 <170>; nunmehr auch BVerfGE 89, 329 <339>). Sie war ebenso Gegenstand wissenschaftlicher Abhandlungen (vgl. etwa Vogel, DStZ/A 1-979; S 28 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 869 ff.; Friauf, StuW 1971, S. 369 ff.), wie der Verhandlungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (Werte und Wertermittlung im Steuerrecht – DStJG – 1984, S. 1 ff.). Die tatsächlichen Grundlagen der Bewertungsunterschiede werden insbesondere festgestellt durch den Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (vgl. Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen, 1989, S. 13), den Bundesrechnungshof (vgl. Schreiben an den Vorsitzenden

des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 25. März 1991, Az.: VIII 3 – 206101 <EW>), die Arbeitsgruppe Steuerreform, “Steuern der 90er Jahre” (1987, S. 39) sowie in eingehenden Untersuchungen der Finanzverwaltung (vgl. Meyding, DS tR 1992, S. 1113 <1115>; Uelner in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DS tJG, 1984, S. 275 <284>).

Ist die Fehlentwicklung des ursprünglichen gesetzgeberischen Konzepts derart offenbar und drängt sich daher die Frage nach der Wahrung der steuerlichen Belastungsgleichheit für Wissenschaft und Praxis gleichermaßen auf, durfte das vorlegende Gericht davon ausgehen, es könne die eingehende eigene Darstellung der Problematik zur Vermeidung von Wiederholungen durch Berufung auf die ausführlichen, in der Fachpresse veröffentlichten Gründe des obersten Fachgerichts der Finanzgerichtsbarkeit ersetzen (vgl. auch BVerfGE 14, 221 <232 f.>; 90, 145 <167>)

C.

Innerhalb der Gesamtregelung der Besteuerung des Vermögens ist § 10 Nr. 1 VStG insofern mit dem Grundgesetz unvereinbar, als er das zu Gegenwartswerten erfaßte Vermögen mit demselben Steuersatz wie den Grundbesitz belastet, obwohl dessen Bewertung entgegen dem gesetzlichen Konzept gegenwartsnaher Bewertung seit 1964/74 nicht mehr der Wertentwicklung angepaßt worden ist.

I.

Den Maßstab für die verfassungsrechtliche Prüfung des §10 Nr. 1 VStG bilden sämtliche Bestimmungen des Grundgesetzes. Das Bundesverfassungsgericht ist im Verfahren der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG nicht darauf beschränkt, die Verfassungsmäßigkeit einer Norm nur vom Blickpunkt des vorlegenden Gerichts und seiner verfassungsrechtlichen Bedenken aus zu erörtern. Vielmehr ist die Norm insoweit, als sie zulässigerweise zur Prüfung gestellt worden ist, unter allen denkbaren verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten Gegenstand des Verfahrens (vgl. BVerfGE 26, 44 <58>; 67, 1 <11>).

Eine solche umfassende verfassungsgerichtliche Nachprüfung ist gerade dann veranlaßt, wenn das vorlegende Gericht eine steuerrechtliche Bestimmung darum für verfassungswidrig hält, weil von ihr mit dem Gleichheitssatz unvereinbare Wirkungen auf verschiedene Gruppen von Betroffenen ausgingen. Denn die Schranken, die die Verfassung außerhalb des von Art. 3 Abs. 1 GG erfaßten Bereichs einer bestimmten Steuer zieht, wirken in die Prüfung des Gleichheitssatzes hinein, indem sie darüber Aufschluß geben, ob für eine Ungleichbehandlung verschiedener Gruppen ein sachlicher Grund besteht.

II.

1. Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach – unbeschadet

verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen – gebotene Gleichmaß verwirklicht sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen erreicht (vgl. BVerfGE 84, 239 <268>).

a) Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist bereichsspezifisch anzuwenden. Im Sachbereich des Steuerrechts gewinnt die Besteuerungsgleichheit allerdings nicht schon aus dem Zweck der Besteuerung, den staatlichen Haushalt mit Finanzmitteln auszustatten, deutliche Konturen, sondern erst aus der Eigenart der Steuer: Die Steuer ist eine Gemeinlast, die alle Inländer je nach ihrem Einkommen, Vermögen und ihrer Nachfragekraft zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben heranzieht. Der steuerliche Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Einzelnen gewinnt seine Rechtfertigung auch und gerade aus der Gleichheit dieser Lastenzuteilung (vgl. BVerfGE 84, 239 <268 f.>).

b) In der freiheitlichen Ordnung des Grundgesetzes deckt der Staat seinen Finanzbedarf grundsätzlich durch steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Er belastet durch die Besteuerung von Einkommen und Ertrag den privaten Vermögenserwerb und durch die Besteuerung von Umsatz, Verkehrs- und Verbrauchsvorgängen die private Verwendung von Vermögen.

Auch der ruhende Bestand des Vermögens kann Anknüpfungspunkt für eine Steuerbelastung sein, wie dies insbesondere bei der Vermögensteuer und den Realsteuern der Fall ist (vgl. BVerfGE 13, 331 <348>; 43, 1 <79>). Sie werden vom

Grundgesetz bei Regelung der Ertragshoheit (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 6 GG) in ihrer historisch gewachsenen Bedeutung aufgenommen und als zulässige Form des Steuerzugriffs anerkannt (vgl. BVerfGE 7, 244 <252>; 14, 76 <91>; 16, 306 <317>). Die Gesamtbelastung durch eine Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermögensbestandes und der Vermögensverwendung ist vom Gesetzgeber so aufeinander abzustimmen, daß das Belastungsgleichmaß gewahrt und eine übermäßige Last vermieden wird. Dabei ist zu beachten, daß auch der Steuergesetzgeber nicht beliebig auf Privatvermögen zugreifen darf, der Berechtigte vielmehr von Verfassungs wegen einen Anspruch darauf hat, daß ihm die Privatnützigkeit des Erworbenen und die Verfügungsbefugnis über geschaffene vermögenswerte Rechtspositionen jedenfalls im Kern erhalten bleiben (vgl. BVerfGE 87, 153 <169>).

Ob und inwieweit die Vermögensteuer unter anderen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen auch als Instrument der Umverteilung eingesetzt werden konnte, bedarf hier keiner Entscheidung, da sie jedenfalls im gegenwärtigen Gesamtsteuerrecht keine ins Gewicht fallende Umverteilungswirkung entfaltet; das Gesamtaufkommen der Vermögensteuer in Höhe von rd. 6 Mrd. DM (vgl. Finanzbericht 1993, S. 219) wird im wesentlichen durch Belastung des Unternehmensvermögens erzielt und dort auf die Allgemeinheit der Nachfrager überwältzt (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 800 ff.). Eine etwaige Veränderung des Rechts umverteilender Belastungen und Zuwendungen ist nicht Gegenstand des Vorlageverfahrens.

c) Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert nicht einen gleichen Beitrag von jedem Inländer zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern verlangt in ihrer bereichsspezifischen Anwendung auf das gegenwärtige Steuerrecht, daß jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird. Der Gesetzgeber hat die Grundsatzentscheidung getroffen, den Einzelnen nicht in seiner Erwerbsfähigkeit zu belasten, sondern in den Wirtschaftsgütern, die er erworben hat, wer sein Talent, durch Arbeit Erträge zu erzielen, brachliegen läßt, wird grundsätzlich nicht besteuert. Wer hingegen Vermögen ungenutzt läßt, wird für Zwecke der Besteuerung so behandelt, als habe er Erträge erzielt.

d) Der Gesetzgeber hat zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen (vgl. BVerfGE 23, 242 <256>; 84, 239 <271>). In der Regel wird der Steuergegenstand zunächst in der Bemessungsgrundlage so verdeutlicht und zählbar gemacht, daß sich die Steuerschuld durch Anwendung des Steuersatzes berechnen läßt. Gelingt diese Umsetzung des Belastungsgrundes in Zahlen nicht, muß der Gesetzgeber die Gleichheit im Belastungserfolg in anderer Weise – insbesondere durch differenzierende Bemessung der Steuersätze – gewährleisten.

2. Bestimmt der Gesetzgeber für das gesamte steuerpflichtige Vermögen einen einheitlichen Steuersatz, so kann eine gleichmäßige Besteuerung nur in den Bemessungsgrundlagen der je für sich zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten gesichert werden. Die Bemessungsgrundlage muß deshalb auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden (vgl. BVerfGE 23, 242 <257>; 25, 216 <226>; 30, 129 <143 f.>; 41, 269 <280, 282 f.>). Haben sich die steuererheblichen Werte für bestimmte Gruppen wirtschaftlicher Einheiten deutlich auseinanderentwickelt, so darf das der Gesetzgeber nicht auf sich beruhen lassen (vgl. BVerfGE 23, 242 <257 f.>; 41, 269 <283>). Dabei muß der Gesetzgeber auch Wertverschiebungen zwischen den einzelnen Vermögensarten und innerhalb des Grundvermögens beachten (vgl. BVerfGE 23, 242 <252>; 65, 160 <170>).

3. Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Vermögens durch Einkommen- und Vermögensteuer begrenzen den steuerlichen Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens. An dieser Grenze der Gesamtbelastung des Vermögens haben sich die gleichheitsrechtlich gebotenen Differenzierungen auszurichten. Diese bilden für den Senat, der für die Einkommensteuer und im vorliegenden Verfahren auch für die Vermögensteuer zuständig ist, als tragende Gründe den Maßstab seiner verfassungsrechtlichen Prüfung:

- a) Die Vermögensteuer ist als wiederkehrende Steuer auf das

ruhende – in der Regel aus bereits versteuertem Einkommen gebildete – Vermögen ausgestaltet. Sie greift in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich ein (Art. 14 GG). Das bedeutet, daß das geschützte Freiheitsrecht nur so weit beschränkt werden darf, daß dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten wird (vgl. BVerfGE 87, 153 <169>). Die Zuordnung der vermögenswerten Rechtsposition zum Eigentümer und die Substanz des Eigentums müssen gewahrt bleiben (vgl. BVerfGE 42, 263 <295>; 50, 290 <341>).

b) Nach diesen Maßstäben bleibt unter den Bedingungen des gegenwärtigen Steuerrechts, nach denen das Vermögen bereits durch die Steuern auf das Einkommen und den Ertrag, der konkrete Vermögensgegenstand meist auch durch indirekte Steuern vorbelastet ist, für eine ergänzende Besteuerung dieses mehrfach vorbelasteten Vermögens von Verfassungs wegen nur noch ein enger Spielraum. Die Vermögensteuer darf nur so bemessen werden, daß sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt läßt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann.

Andernfalls führte eine Vermögensbesteuerung im Ergebnis zu einer schrittweisen Konfiskation, die den Steuerpflichtigen dadurch übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würde (vgl. BVerfGE 14, 221 <241>; 82, 159 <190>; stRspr).

Dieser Bestandsschutz muß sich auch gegenüber dem derzeitigen Steuerrecht durchsetzen, wonach die Vermögensteuer ihrerseits aus versteuertem Einkommen zu bezahlen ist: Das zur Erfüllung der Vermögensteuerschuld verwendete Einkommen wird weder auf die Einkommensteuer angerechnet noch von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen. Auch diese Vorbelastung muß bei der Bemessung der Vermögensteuerlast beachtet werden.

c) Ungeachtet des Bestandsschutzes für den Vermögensstamm nimmt auch der Vermögensertrag am Schutz der vermögenswerten Rechtspositionen als Grundlage individueller Freiheit teil. Nach Art. 14 Abs. 2 GG dient der Eigentumsgebrauch zugleich dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit. Deshalb ist der Vermögensertrag einerseits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich, andererseits mußdem Berechtigten ein privater Ertragsnutzen verbleiben. Die Vermögensteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Solletrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und dabei

insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen.

Der Gesetzgeber kann diese Belastungsobergrenze dadurch wahren, daß er die Erträge in der Bemessungsgrundlage um Abzugstatbestände mindert (etwa des existenz- und erwerbssichernden Aufwandes im Einkommensteuerrecht, des Gebrauchsvermögens im Vermögensteuerrecht, dazu näher unten 5.) und sodann den Steuersatz typisierend so bemißt, daß im Zusammenwirken von Abzugstatbeständen und Steuersätzen diese Obergrenze beachtet bleibt. Unterhalb dieser Obergrenze sind die Erträge nach Maßgabe der Gleichheit (vgl. BVerfGE 87, 153 <170>) in folgerichtigen Übergängen zu belasten.

d) Unter besonderen Voraussetzungen, etwa in staatlichen Ausnahmelagen, erlaubt die Verfassung auch unter den geltenden steuerrechtlichen Rahmenbedingungen einen Zugriff auf die Vermögenssubstanz. So konnte das Reichsnotopfergesetz vom 31. Dezember 1919 (RGB1 II 1919 S. 2189) zur Finanzierung der mit dem Versailler Vertrag auferlegten Lasten Vermögenssubstanzen in Anspruch nehmen. Ähnliches gilt für die Steuern nach dem Lastenausgleichsgesetz vom 14. August 1952 (BGBl I S. 446).

4. Das Konzept der geltenden Vermögensteuer (vgl. BVerfGE 40, 109 <119>; 41, 269 <281>; 43, 1 <7>) entspricht diesen Anforderungen.

a) Die Vermögensteuer ist eine laufende Steuer, setzt daher ein

Weiterbestehen der am Stichtag festgestellten Vermögensverhältnisse auch im nächsten Veranlagungsjahr voraus (vgl. schon Albert Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 253). Die geltende Vermögensteuer führt die mit dem Preußischen Ergänzungsteuergesetz geschaffene Konzeption einer ergänzenden Besteuerung des fundierten Einkommens fort. Schon das Preußische Ergänzungsteuergesetz war von dem damals bestimmenden Gedanken einer “ergänzenden Abgabe” (Begründung zum Entwurf eines Ergänzungsteuergesetzes, Preußisches Haus der Abgeordneten, 1892/93, Aktenstück Nr. 6, S. 521) durch Besteuerung des “fundierten Einkommens” geprägt – bei einer allerdings im Vergleich zur Gegenwart wesentlich niedrigeren Besteuerung der Erwerbseinkommen (vgl. Vogel, DStZ/A, 1979, S. 28 <32 f.>; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 853 f.). Die Begründung zum Preußischen Ergänzungsteuergesetz (a.a.O., S. 521) betonte, daß “die Eigenschaft der Vermögensteuer als einer e r g ä n z e n d e n Abgabe namentlich auch darin bewahrt bleiben müsse”, daß sie im Verhältnis zur Hauptsteuer nur eine sehr mäßige Quote der vorausgesetzten Steuerkraft in Anspruch nehmen sollte. Das Reichsvermögensteuergesetz 1922 (Anlage 1 zum Gesetz über Änderungen im Finanzwesen vom 8. April 1922 – RGBl I 1922 S. 335) gestaltete die Steuer ebenfalls als laufende Vermögensteuer, die aus dem Einkommen getragen wird, ihre Begrenzung im Merkmal der Sollertragsteuer, nämlich in dem Erfordernis findet, daß sie aus dem Einkommen zu tragen sei und nicht zu einer “schleichenden Vermögenskonfiskation” führen dürfe (vgl. Verhandlungen des Reichstags, Band 369, Nr. 2862, S. 14). Sie sollte aus dem

Vermögensertrag bestritten werden können und nicht zu Eingriffen in die Vermögenssubstanz führen (Hensel, a.a.O., S. 225). Hier begegnen sich das fiskalische Interesse an der Erhaltung der Steuerquelle und das Individualinteresse an der Bewahrung des eigenen Vermögens.

b) Die Vermögensteuer erfaßt ihren Gegenstand zunächst in den einzelnen Wirtschaftsgütern; deren Steuerwürdigkeit und Wert wird – etwa als landwirtschaftliches Vermögen, als Betriebs- oder Grundvermögen – jeweils gesondert erfaßt und sodann zu einer Summe von Einzelwerten, dem Gesamtvermögen, zusammengefügt (Hensel, a.a.O., S. 225). Wenn auf dieser Grundlage ein Gesamtvermögen ermittelt ist, wird nach dem Gedanken der Sollertragsteuer dieses Vermögen nach dem typischerweise möglichen Ertrag – ohne Rücksicht auf den tatsächlich erzielten Gewinn oder Ertrag – besteuert. Der Gesetzgeber darf diese Ertrags Erwartung typisierend auf das Gesamtvermögen beziehen, mag dieses auch in einzelnen Wirtschaftsgütern nach der konkreten Anlageentscheidung des Eigentümers keine Erträge erbringen.

c) Die nach einem Sollertrag bemessene Besteuerung kann nicht an vorgefundene Ertragssummen anknüpfen, sondern muß für Zwecke der Besteuerung einen erwarteten Ertrag unterstellen. Deshalb ist das die Ertrags Erwartung begründende Wirtschaftsgut in seiner Ertragsfähigkeit zu bewerten. Die Ermittlung der Sollerträge setzt grundsätzlich am Tatbestand der Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes an, mag aber auch an dessen Verkehrswert anknüpfen, sofern die im Steuersatz bestimmte Belastung

gewährleistet, daß die Vermögensteuer lediglich anteilig auf die Erträge zugreift, die aus der in Verkehrswerten erfaßten wirtschaftlichen Einheit typischerweise erwartet werden. Erfäßt die Bemessungsgrundlage nicht den vermuteten Ertrag, sondern den Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes, so kommt dem Steuersatz die Aufgabe zu, anknüpfend an einen aus dem Veräußerungswert abgeleiteten Sollertrag den steuerlichen Zugriff auf diesen angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen.

5. a) Der steuerliche Zugriff auf das Vermögen belastet auch Wirtschaftsgüter, die der persönlichen Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen. Sie ermöglichen einen Freiheitsraum für die eigenverantwortliche Gestaltung seines persönlichen Lebensbereichs. Dieses Vermögen genießt einen besonderen Schutz (vgl. BVerfGE 24, 367 <389>; 50, 290 <339 f.>; stRspr). Es sichert die persönliche Freiheit des Einzelnen in Ergänzung der im wesentlichen durch Arbeitseinkommen und Sozialversicherungsanspruch sowie durch Gewerbe und andere selbständige Tätigkeit gewährten Sicherheit.

Unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung des Vermögens darf der Steuergesetzgeber daher in bestimmten Grenzen das vom Steuerpflichtigen zur Grundlage seiner individuellen Lebensgestaltung bestimmte Vermögen nicht durch weitere Besteuerung mindern. Er muß deshalb jedenfalls die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen eine Sollertragsteuer abschirmen. Im übrigen gilt das oben zu 3.c) Gesagte.

Diese wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung entwickelt sich je nach den in einer Rechtsgemeinschaft erreichten ökonomischen und kulturellen Standards. Sie ist daran erkennbar, in welcher Breite in der Bevölkerung die Wirtschaftsgüter der persönlichen Lebensgestaltung gewidmet sind. So wurden 1993 etwa von den insgesamt verfügbaren Wohnungen in der Bundesrepublik Deutschland 38,9 % von den Eigentümern und ihren Familien genutzt (vgl. Auskunft des Statistischen Bundesamtes über das vorläufige hochgerechnete Ergebnis der 1 % Gebäude- und Wohnungsstichprobe 1993). Der Gesetzgeber hat die ökonomische Grundlage individueller Freiheit typisierend zu bemessen und von der Vermögensteuerlast freizustellen. Dabei liegt es nahe, daß er sich – unbeschadet von Regelungen wie in §§ 110 und 111 BewG – an den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser orientiert. Er muß freilich Grundeigentümer und Inhaber anderer Vermögenswerte in einem gleichen Individualbedarf steuerlich freistellen.

b) Der verfassungsrechtliche Anspruch auf steuerliche Freistellung des der persönlichen Lebensgestaltung dienenden Vermögens steht grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen zu. Jeder Ehegatte hat einen eigenen gleichen Anspruch; aus der Ehe dürfen den Ehegatten keine steuerlichen Nachteile erwachsen (vgl. BVerfGE 6, 55 <76>; 69, 188 <205>). Bei der typisierenden Festlegung des der individuellen Lebensgestaltung dienenden Vermögensbestandes ist auch zu berücksichtigen, daß Kinder aufgrund ihres Unterhaltsanspruchs gegen ihre Eltern an deren Vermögensverhältnissen und Lebensgestaltung teilhaben und

insoweit auch der individuelle Lebenszuschnitt der Familie erweitert wird.

c) In der Lebenswirklichkeit schaffen Ehegatten die wirtschaftliche Grundlage für die individuelle Lebensgestaltung ihrer Familie in der Erwartung, daß sie den individuellen Lebenszuschnitt der Familie auch noch im Alter der Ehegatten prägt und nach dem Ableben eines von ihnen dem Überlebenden zugute kommt. Soweit daher Vermögensteuerpflichtige sich innerhalb ihrer Ehe oder Familie auf eine gemeinsame – erhöhte – ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften, gebietet der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG, daß der Vermögensteuergesetzgeber die Kontinuität dieses Ehe- und Familiengutes achtet.

6. Bei Vermögenseinheiten, die einer landwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Erwerbstätigkeit gewidmet sind, wird der Gesetzgeber mit Blick auf Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG die steuerlichen Auswirkungen einer Neubewertung des Grundbesitzes zu bedenken haben.

III.

§ 10 VStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Die Vermögensteuer belastet einheitswertgebundenes Vermögen und nicht einheitswertgebundenes Vermögen unterschiedlich. Diese Belastungsunterschiede lassen sich weder aus den in der Vermögensteuer angelegten oder möglichen Differenzierungen (vgl.

zu II.) rechtfertigen noch verfassungsgemäß a l l e i n d a d u r c h ausräumen, daß das einheitswertgebundene Vermögen nunmehr zu Verkehrswerten belastet würde.

I. a) § 10 VStG belastet das steuerpflichtige Vermögen einheitlich mit einem Steuersatz, der in den zu beurteilenden Veranlagungsjahren 0,5 v.H. betragen hat. Ein solcher einheitlicher Steuersatz setzt voraus, daßdem Gebot der Gleichheit im steuerlichen Belastungserfolg (vgl. BVerfGE 84, 239 <268>) bereits in der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen und dort jede wirtschaftliche Einheit in gleichmäßiger Weise mit den Werten erfaßt wird, die den steuerlichen Belastungsgrund ausdrücken.

Die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer bestimmt sich gemäß § 4 VStG nach dem Vermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes.

Dieses Gesetz sucht das Vermögen für den Zweck der Sollertragsbesteuerung dadurch zu erfassen, daßes der Bewertung jeder wirtschaftlichen Einheit deren Wert zugrunde legt, für den dann bei Bemessung des Steuersatzes ein einheitlicher Sollertrag unterstellt wird. Mag auch heute der “gemeine Wert” des § 9 BewG nicht der Regelwert, sondern eher die Ausnahme sein (vgl. Tipke, a.a.O., S. 853), so liegt es in der Konzeption einer Besteuerung nach einem einheitlichen Steuersatz, daß die auf verschiedene steuerliche Anknüpfungspunkte ausgerichteten Werte in ihrer Ausgestaltung einander angenähert werden. Dementsprechend ist es nach der Amtlichen Begründung zur Neufassung des Bewertungsgesetzes 1964 Ziel der Bewertung, “gleichmäßige, den

Verkehrswerten nahekommende Einheitswerte als Grundlage für eine gerechte Besteuerung zu finden” (BTDrucks IV/1488, S. 31). Wenn deshalb –unter Zugrundelegung dieser Konzeption des Gesetzes der Wert eines Grundstücks grundsätzlich, wie es eine Sollertragsteuer nahelegt, im Ertragswertverfahren (§§ 76, 78 ff. BewG) ermittelt, Kapitalvermögen hingegen, soweit es als “sonstiges Vermögen” (§§ 110 ff. BewG) erfaßt wird, in der Regel zum Verkehrswert bewertet wird, wenn das für die Bewertung von Grundstücken als Regel geltende Ertragswertverfahren Ausnahmen erfährt und unbebaute, nicht landwirtschaftlich genutzte Grundstücke (vgl. §§ 72 f., 9 BewG) und besondere, im Sachwertverfahren bewertete bebaute Grundstücke (§§ 76 Abs. 3, 83, 90 Abs. 1 BewG) in Orientierung am gemeinen Wert bewertet werden, so müssen diese Bewertungsmethoden die wirtschaftlichen Einheiten in einem gemeinsamen Annäherungswert erfassen, der eine Anwendung desselben Steuersatzes erlaubt (vgl. BVerfGE 41, 269 <281>).

b) Die Einheitswerte bebauter und unbebauter Grundstücke wurden letztmals zum Stichtag 1. Januar 1964 ermittelt. Die durch die Hauptfeststellung nach den Wertverhältnissen zum 1. Januar 1964 festgestellten Einheitswerte sind nach Art. 1 des Bewertungsänderungsgesetzes 1971 erst ab dem 1. Januar 1974 der Besteuerung zugrunde gelegt worden. Zu diesem Zeitpunkt waren die Werte bereits überholt, weil die Preise auf dem damaligen Grundstücksmarkt anhaltend und ständig gestiegen waren. Der Gesetzgeber hat versucht, diese Entwicklung dadurch auszugleichen, daß er die Einheitswerte von Grundstücken und Betriebsgrundstücken

für steuerliche Zwecke 1974 um 40 v.H. erhöhte (§ 121a BewG i.d.F. des Vermögensteuerreformgesetzes 1974). Demgegenüber wird der Wert des nicht einheitswertgebundenen Vermögens nicht in einem Vergangenheitswert fixiert, sondern fortlaufend gegenwartsnah jeweils in dem Wert erfaßt, der einer zeitnahen Bewertung durch den Markt entspricht.

c) Der Gesetzgeber hat eine zeitgerecht mitschreitende Bewertung auch des einheitswertgebundenen Vermögens durch ein Verfahren zur regelmäßigen Neubewertung sicherzustellen versucht. Das Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925 (RGBl I S. 214) verlangte eine Hauptfeststellung grundsätzlich in Zeitabständen von je einem Jahr (§5 Abs. 2). Nach dem Reichsbewertungsgesetz vom 22. Mai 1931 (RGBl I S. 222) wurden die Einheitswerte allgemein für den Grundbesitz in Zeitabständen von je sechs Jahren, für wirtschaftliche Einheiten des Betriebsvermögens in Zeitabschnitten von je drei Jahren festgestellt (Hauptfeststellung, dort § 22 Abs. 2, jetzt § 21 Abs. 1 Satz 1 BewG). Die Hauptfeststellung der Einheitswerte wurde durch Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz und zum Vermögensteuergesetz vom 22. November 1939 (RGBl I S. 2271) ausgesetzt. Das Gesetz über die Vermögensteuerveranlagung für die Zeit ab 1. Januar 1949 und die Vermögensteuer für das zweite Kalenderhalbjahr 1948 vom 3. Juni 1949 (WiGBl S. 83) beliebes für die Bewertung des Grundbesitzes zunächst bei den Einheitswerten, die bei der Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1935 oder bei einer Fortschreibung oder Nachfeststellung auf einen

späteren Zeitpunkt festgestellt worden waren (§ 7 Abs. 2). Das Bewertungsänderungsgesetz 1965 kehrte dann zum System periodischer Hauptfeststellungen zurück. Nach dessen Art. 1 Nr. 8 werden die Einheitswerte für den Grundbesitz in Zeitabständen von je sechs Jahren festgestellt; Art. 2 Abs. 1 bestimmt die nächste Hauptfeststellung für den Grundbesitz auf den Beginn des Kalenderjahres 1964 und die nachfolgende Hauptfeststellung – abweichend von dem nunmehr neu gefaßten § 21 Abs. 1 Nr. 1 BewG – auf den Beginn des Kalenderjahres 1971.

d) Das Gesetz vom 22. Juli 1970 hat dann allerdings Art. 2 Abs. 1 Satz 3 BewÄndG 1965 neu gefaßt und angeordnet, daß der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes abweichend von § 21 Abs. 1 Nr. 1 BewG durch besonderes Gesetz bestimmt werde. Ein solches Gesetz ist bis heute nicht ergangen.

Damit ist die notwendige Neubewertung auf unbestimmte Zeit verschoben worden. Den Einheitswerten des Grundbesitzes liegen die Wertverhältnisse des Jahres 1964 zugrunde (§ 27 BewG), die für einzelne einheitswertabhängige Steuern teilweise um 40 v.H. erhöht werden (§ 121a BewG).

Der Gesetzgeber hat unbeschadet dieser Änderung des Bewertungsgesetzes das Konzept der periodischen zeitnahen Neubewertung beibehalten. Er hält am Erfordernis nachfolgender Hauptfeststellungen fest und behält lediglich die Bestimmung des Zeitpunktes einem besonderen Gesetz vor. Damit hat der Gesetzgeber 1970 nicht das Erfordernis zeitgerecht mitschreitender

Einheitsbewertung in Frage gestellt, sondern seine Erfüllung vorläufig ausgesetzt. Diese Aussetzung hat indes zur Folge, daß der gegenwärtigen Anwendung des einheitlichen Vermögensteuersatzes bei dem nicht einheitswertgebundenen Vermögen gegenwartsgerichte Werte zugrunde gelegt werden, während die Werte des einheitswertgebundenen Vermögens bei den Feststellungen zum 1. Januar 1964 verharren. Die seit 1964 eingetretene Wertentwicklung beim Grundbesitz wird in der Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer nicht aufgenommen, obwohl das Konzept der Vermögensteuer auf eine gegenwartsnahe Bewertung angelegt ist und bei nicht der Einheitsbewertung unterliegenden Vermögensgegenständen auch weiterhin so durchgeführt wird.

2. a) Wenn die Vermögensteuer das einheitswertgebundene Vermögen in den Vergangenheitswerten von 1964 belastet, das nicht einheitswertgebundene Vermögen hingegen in Gegenwartswerten, so ergeben sich schon daraus deutliche Wertverzerrungen und Belastungsungleichheiten. Dies belegen unter anderem ein Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen vom Februar 1989 (vgl. Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen –, S. 13) und ein Schreiben des Bundesrechnungshofs an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 25. März 1991 (Az.: VIII 3 – 206101 <EW>).

Durch die Entwicklung der tatsächlichen Werte des Grundbesitzes sind mithin Belastungsunterschiede eingetreten, die mit dem Erfordernis einer gleichmäßigen steuerlichen Erfassung der

wirtschaftlichen Einheiten unvereinbar sind, obwohl der Gesetzgeber das Zusammenwirken von Vermögensteuer- und Bewertungsgesetz auf eine solche Erfassung angelegt hat.

b) Das Auseinanderfallen der Wertrelation von einheitsbewerteten und nicht einheitsbewerteten wirtschaftlichen Einheiten mindert die Vermögensteuerbelastung des Grundbesitzes, ohne daß diese Steuerverschonung tatbestandlich auf das persönliche, der individuellen Lebensgestaltung dienende Gebrauchseigentum beschränkt wäre. Die Niedrigbewertung des Grundbesitzes entlastet dieses Vermögen auch dann, wenn sein Wert den des gesetzlich zu typisierenden persönlichen Gebrauchsvermögens übersteigt. Außerdem beschränkt sich diese Entlastung auf das einheitswertgebundene Vermögen, verschont also die vermögensrechtliche Grundlage individueller Freiheit nicht, soweit der Berechtigte diese Grundlage ganz oder teilweise in nicht einheitswertgebundenem Vermögen gebildet hat. Auch insoweit ist den Erfordernissen des Gleichheitssatzes nicht genügt.

c) Das dargelegte Mißverhältnis verstößt damit gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Das Vermögensteuergesetz im Zusammenwirken mit dem Bewertungsgesetz gibt gegenwärtig nicht annähernd gleiche Ausgangswerte für die Ermittlung eines Sollertrages und führt deshalb zu einer ungleichen Belastung. Sie wird nicht durch die Erwägung gerechtfertigt, daß von der bestehenden Rechtslage möglicherweise ein Subventionseffekt ausgeht.

aa) Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung dennoch vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber dadurch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfGE 38, 61 <79 ff.>; 84, 239 <274> stRspr). Eine solche Intervention, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziele stellt, setzt aber eine erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers voraus, mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen. Würde allein eine tatsächliche Entwicklung ein Steuergesetz in den Dienst auch außerfiskalischer Zwecke stellen können, so würde eine speziell für die Besteuerung vorgesehene Ermächtigung ohne gesetzgeberische Entscheidung tatsächlich auch für nichtsteuerliche Ziele in Anspruch genommen: Faktisch würden über die besondere Gesetzgebungskompetenz zur Besteuerung (Art. 105 GG) Verwaltungsziele geregelt, Vergünstigungen zu Lasten der Ertragshoheit der Länder (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG) angeboten und unter Umständen Länderkompetenzen überspielt. Die tatsächlichen Lenkungswirkungen könnten auch Grundrechte berühren. Für die Steuerintervention muß der Gesetzgeber deshalb gesondert prüfen, ob er das Handlungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwecke einsetzen darf und will.

Deshalb ist es ausgeschlossen, eine bei gleichbleibender gesetzlicher Regelung allein aufgrund veränderter tatsächlicher

Verhältnisse bewirkte steuerliche Ungleichbelastung damit zu rechtfertigen, daß der tatsächlich erreichte, vom Gesetzgeber aber so nicht beschlossene Belastungsunterschied legitime Lenkungsziele erreichen könnte. Gesetzgeberisches Unterlassen verändert nicht die bisherige Konzeption des geltenden Steuergesetzes; es ersetzt nicht die allein dem Gesetzgeber vorbehaltene (vgl. BVerfGE 13, 318 <328>; 71, 354 <362 f.>) Entscheidung über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte.

bb) Verfolgt ein Steuergesetz zulässigerweise auch Lenkungsziele, so muß der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandsich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Die vermögensteuerliche Förderung des Wohnungsbaus etwa müßte bei den Wohngrundstücken, eine Förderung gewerblicher Betriebe bei dem Betriebsvermögen ansetzen. Hat der Gesetzgeber zudem eine für mehrere Steuern verbindliche einheitliche Bewertung vorgesehen, um für alle von dieser Bewertung abhängigen Steuern einen gleichen Ausgangswert festzustellen, so kann er eine Subvention innerhalb dieser Bewertung nur anbieten, wenn und soweit sie sich als Verschonung in jeder der einzelnen Steuerarten und ebenso in der dadurch bewirkten Gesamtentlastung gemeinwohlbezogen rechtfertigen läßt; andernfalls verstößt sie gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (vgl. BVerfGE 78, 249 <277 f.>).

cc) Der hiernach notwendige gesetzgeberische Akt, der eine unterschiedliche Ertragsfähigkeit realitätsgerecht erfaßt, Förderungstatbestände deutlich umgrenzt sowie gemeinwohlbezogen und zweckgebunden bemißt, liegt nicht vor.

3. Der Verstoß gegen den Gleichheitssatz führt zu einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung, weil die Gleichheitswidrigkeit nicht zu bestimmten Folgerungen zwingt, der Gesetzgeber vielmehr mehrere Möglichkeiten hat, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen (vgl. BVerfGE 87, 153 <177 ff.>). Die Erfordernisse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung rechtfertigen es, die Regelungen zur Vermögensbesteuerung für zurückliegende Kalenderjahre wie bisher weiter anzuwenden. Das vorlegende Finanzgericht kann deshalb seiner Entscheidung für die dort streitbefangenen Veranlagungszeiträume 1983 bis 1986 das damals geltende Vermögen- und Bewertungsteuerrecht zugrunde legen. Um eine stetige Veranlagung der Vermögensteuer zu gewährleisten, darf das bisher geltende Recht auch bis zum 31. Dezember 1996 weiterhin angewendet werden. Entschließt sich der Gesetzgeber zur Neuregelung der Vermögensteuer, so kann er im Rahmen einer dann gegebenenfalls durchzuführenden Neubewertung der vermögensteuerlichen Bemessungsgrundlage für deren Dauerlängstens für fünf Jahre seit der Verkündung des Gesetzes zur Neuregelung der Vermögensteuer – Übergangsregelungen treffen, die die vermögensteuerliche Belastung an die dargelegten verfassungsrechtlichen Maßstäbe annähern; die Übergangsregelungen dürfen eine teilweise Fortgeltung der bisherigen Vorschriften anordnen.

D.

Diese Entscheidung ist im Ergebnis einstimmig ergangen.

(gez.) Limbach, Böckenförde, Klein,
Graßhof, Kruis, Kirchhof,
Winter, Sommer

Abweichende Meinung des Böckenförde zum Beschluß
des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995
-2 BvL 37/91 -

Dem Tenor der Entscheidung, der die Unvereinbarkeit von § 10 Nr. 1 des Vermögensteuergesetzes mit Art. 3 Abs. 1 GG feststellt, und der für diese Unvereinbarkeit gegebenen Begründung (G.II., I.a., c. bis d., 2. und C.III.) stimme ich zu, mithin alle dem, was dem Senat durch den Vorlagebeschluß zur Entscheidung aufgegeben war. Nicht zu folgen vermag ich dem Senat darin, daß er diese Vorlage zum Anlaß nimmt, maßstäblich darund festzulegen, daß eine Vermögensteuer unter den Bedingungen des gegenwärtigen Steuerrechts von Verfassungs wegen nur als Sollertragsteuer verstanden und ausgestaltet werden kann (C. II., 3. bis 5.). Diese Ausführungen sind durch die Vorlage nicht veranlaßt (I.). Darüber hinaus findet die vom Senat vorgenommene Begrenzung der Vermögensteuer auf eine Besteuerung der (Soll-) Erträge in der Verfassung auch sachlich keine Grundlage (II.).

I.

Den Gegenstand der Vorlage des Finanzgerichts Neustadt, über die der Senat zu entscheiden hatte, bestimmt er selbst am Beginn der Entscheidung präzise: "Das vorliegende Verfahren betrifft die

Frage, ob bei der Vermögensteuer die aus der gegenwärtigen Gesetzeslage folgende unterschiedliche steuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar ist.“ Alles was der Senat zu Grund, Ausmaß, Bemessungsgrundlagen und rechtlicher Eigenart der Vermögensbesteuerung sagt – es betrifft auch vier der fünf Leitsätze –, ist durch die Vorlagefrage nicht veranlaßt. Entgegen den Ausführungen des Senats wirken die hierbei entwickelten Maßstäbe auch bei der Subsumtion in keiner Weise sachlich in die Prüfung des Gleichheitssatzes hinein und sind insoweit auch als Vorfrage im vorliegenden Verfahren entbehrlich. Die Prüfung der Vermögensteuer am Maßstab des Art. 2 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG und die hieraus gewonnenen Maßgaben dienen vielmehr speziell dazu, die dem Gesetzgeber nunmehr obliegenden Entscheidungen zur Korrektur der Vermögensbesteuerung durch vermögensschützende Vorgaben begrenzend vorzuprägen und teilweise vorwegzunehmen. Ungeachtet der Frage, ob die diesbezüglichen Ausführungen des Senats durch deren Voranstellung als Verfassungsmäßigkeitskontrolle des § 10 VStG im Blick auf Art. 2 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG insoweit überhaupt als entscheidungserheblich und rechtlich bindend anzusehen sind, ist dies aus mehreren Gründen nicht angängig.

1. Der Senat überschreitet seine Kompetenzen insofern, als er durch die vorwegnehmende Beantwortung von Rechtsfragen, die im vorliegenden Verfahren gar nicht unterbreitet sind und zu deren maßstäblicher Erörterung auch sonst kein Anlaß besteht, in die

Zuständigkeit des Ersten Senats übergreift, bei dem die Zuständigkeit für Fragen der Vermögensbesteuerung seit dem 1. Januar 1994 wieder liegt (vgl. Plenarbeschluß vom 15. November 1993, A.I. Ziff. 9 i.V.m. § 14 BVerfGG).

2. Der Senat setzt sich über den Sinn des Äußerungsverfahrens gemäß §§ 82, 77 BVerfGG hinweg. Die Äußerungsberechtigten sahen im vorliegenden Verfahren zu Recht keinen Anlaß, allgemein zu Umfang, inneren Maßgaben und Grenzen der Vermögensteuer aus verfassungsrechtlicher Sicht Stellung zu nehmen und sie wurden hierauf bezogen auch nicht – durch entsprechende Hinweise – gehört. Sie werden nun mit umfänglichen Maßstabsausführungen zu einem Verfassungsrecht der Vermögensteuer überrascht.

3. Vor allem greift der Senat mit seinen breit ausgeführten, durch die Vorlage nicht veranlaßten Darlegungen in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers über; er läßt den gebotenen judicial self-restraint außer acht, der dem Verfassungsgericht gegenüber dem Gesetzgeber obliegt und leistet der Veränderung des vom Grundgesetz festgelegten gewaltenteiligen Verhältnisses zwischen Gesetzgeber und Verfassungsgericht weiter Vorschub.

a) Die Bewältigung anstehender Gesetzesvorhaben, einschließlich der Beurteilung und Lösung dabei auftretender Rechtsprobleme, ist auch dann, wenn diese Verfahren als Folge einer verfassungsgerichtlichen Entscheidung hervorgerufen werden, allein Sache des Gesetzgebers. Diesem ordnet die Verfassung die Aufgabe

zu, gegebenenfalls erforderliche Innovationen mit politischer Gestaltungskraft zu entwickeln und durchzusetzen sowie sich dabei ergebende Folgewirkungen, auch im Blick auf die Verfassungsmäßigkeit der ins Auge gefaßten Regelung einzuschätzen und zu verantworten. Dem Bundesverfassungsgericht steht hierbei weder ein Initiativrecht zu noch eine Befugnis begleitender Verfassungskontrolle gesetzgeberischen Handelns. Es ist allein dazu berufen, abgeschlossene und politisch verantwortete Entscheidungen des Gesetzgebers, wenn und soweit sie in einem zulässigen Verfahren vor das Gericht gebracht werden, auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu überprüfen. Das Grundgesetz hat, wie Art. 93, 94 GG und in deren Ausführung das Bundesverfassungsgerichtsgesetz ausweisen, die Gewähr der Verfassung durch das Bundesverfassungsgericht bewußt an Gerichtsförmigkeit und Richterlichkeit gebunden, ihr dadurch eine bestimmte Struktur gegeben und sie auch begrenzt. Dazu gehört nicht zuletzt die Beschränkung der Entscheidung auf den jeweils unterbreiteten Fall und seinen – durch das Klage- oder Antragsbegehren umschriebenen – Streitgegenstand. Wird die Entscheidungszuständigkeit dabei auf nicht veranlaßte maßstäbliche Fragen erstreckt, wird der gebotene *judicial self-restraint* verletzt. Das Gericht begrenzt und bindet dann Entscheidungen des Gesetzgebers im vorhinein in abstrakt ausgreifender Weise, ohne die Anschauung eines konkreten Falls und die Begrenzung auf diesen Fall. Es etabliert sich gegenüber dem Gesetzgeber als autoritativer *Praeceptor*.

b) Ausgriffe, wie der Senat sie vornimmt, finden auch dann keine Rechtfertigung, wenn sie in favorem des Gesetzgebers erfolgen, um ihn durch verbindliche Orientierungspunkte vor dem Risiko eines späteren Scheiterns zu bewahren. Eine solche Argumentation verschöbe die Verantwortung zwischen Gesetzgeber und Verfassungsgericht in unzulässiger Weise. Das Verfassungsgericht ist nicht als fürsorglicher Praeceptor des Gesetzgebers, sondern als – je nach dem zulässigen Anrufungsbegehren – nachträglich punktuell kontrollierendes Gericht konstituiert und organisiert. Der Gesetzgeber ist selbst und aus sich heraus für die Verfassungsmäßigkeit seiner gesetzgeberischen Entscheidungen verantwortlich. Nimmt er diese Verantwortung nicht hinreichend wahr, fällt das auf ihn zurück und er hat politisch die Folgen zu tragen. Fürsorglichkeit gegenüber dem Gesetzgeber sollte sich das Verfassungsgericht versagen.

II.

1. Die Begrenzung der Vermögensteuer auf eine Besteuerung der (Soll-)Erträge ist durch die Verfassung nicht geboten.

a) Entscheidender Punkt in der Argumentation des Senats ist die verfassungsrechtliche Qualifizierung der Vermögensteuer als (Soll-)Ertragsteuer. Nach Ansicht des Senats ist der steuerliche Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens beschränkt. Die Ertragsfähigkeit wird dabei nicht lediglich als Plausibilität indizierende Richtschnur für eine Gesamtbeurteilung der Höhe der Vermögensteuer verstanden, sondern als rechtliche Maßgabe, die

die Ausgestaltung der Vermögensteuer im einzelnen zu durchdringen und anzuleiten habe. Am potentiellen Ertrag (Sollertrag) des Vermögens müßten sich die Differenzierungen der Vermögensteuer insgesamt ausrichten, und auf ihn müsse insbesondere, wie der Senat wiederholt ausführt, auch die Bemessung des Wertes der einzelnen Vermögensteile bezogen sein (vgl. insbes. Entscheidungsumdruck S. 22, 23 u. 28). Der Senat anerkennt damit als Rechtfertigung und Maß der Vermögensteuer nicht die Leistungsfähigkeit aus der Innehabung des Vermögens als solchem, sondern allein die Steuerkraft von dessen – tatsächlichen oder potentiellen – Erträgen. Eine Vermögensteuer soll sachlich nicht als Besteuerung der Substanz zulässig sein, sondern muß sich “nach dem Gedanken der Sollertragsteuer” (Entscheidungsumdruck S. 28) von ihren gesamten Kriterien her auf die Besteuerung der (fiktiven) Erträge beschränken. Dementsprechend stellt der Senat bei der Bestimmung der Obergrenze der Vermögensteuer – s. hierzu unten, 3. – einerseits nur auf die Erträge aus dem Vermögen, nicht aber auch auf anderes Einkommen ab, bezieht aber andererseits deren Belastung durch andere Steuern mit ein.

Verfassungsrechtlich beruhen diese Ausführungen auf der Grundthese, daß einmal erworbenes und beim Erwerb der Besteuerung unterliegendes Vermögen nicht erneut dem Zugriff des Steuergesetzgebers ausgesetzt sein dürfe. Der Staat dürfe bezogen auf solchermaßen konsolidiertes Vermögen nur noch auf die – tatsächlichen oder potentiellen – Erträge zugreifen. Ungeachtet der vorsichtigen Formulierungen hinsichtlich des verfassungsrechtlichen Maßstabs hierfür liegt dem die Annahme

zugrunde, eine Besteuerung solchen Vermögens sei ein unzulässiger Eingriff in die Substanz von Eigentumspositionen (Art. 14 GG).

b) Diese Auffassung ist nach meiner Überzeugung unzutreffend und steht mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht in Einklang. Auch eine Steuer, die ihren Gegenstand in konsolidierten Vermögen hat, bleibt eine allgemeine Geldleistungspflicht, die den Steuerschuldner nur in seinem Vermögen als Ganzem betrifft. Sie entzieht nicht bestimmte durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Eigentumspositionen, sondern verpflichtet unspezifisch zur Zahlung eines Geldbetrages, der aus beliebigen Einnahmequellen, etwa auch aus Arbeitseinkommen oder Verkaufserlösen, erbracht werden kann. Gegen solche Eingriffe schützt Art. 14 Abs. 1 GG jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichts nicht. Vielmehr läßt die Auferlegung von Geldleistungspflichten die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes grundsätzlich unberührt (vgl. BVerfGE 4, 7 <17>; 78, 249 <277>; 89, 48 <61>; stRspr). Eine Ausnahme hat das Gericht dabei nur für den – bisher noch nicht praktisch gewordenen – Fall anerkannt, daß die Steuerpflicht den Pflichtigen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt (vgl. BVerfGE 14, 221 <241>; 82, 159 <190>; stRspr). Diese Grenze, die für eine Vermögensteuer nur im Wege der Gesamtbetrachtung, auch unter Berücksichtigung sonstiger Einkommensquellen und deren steuerlicher Belastung, ermittelt werden kann, ist bei einem Vermögensteuersatz von 1 v.H., wie das Bundesverfassungsgericht entschieden hat, bei durchschnittlichen Verhältnissen in der Regel

nicht überschritten (vgl. BVerfGE 43, 1 <7 f.>).

c) Von dieser Rechtsprechung verabschiedet sich der Senat grundlegend, indem er nunmehr hinsichtlich bestimmter Vermögensbestandteile – nämlich hinsichtlich des im genannten Sinne konsolidierten Vermögens – einen isolierten eigentumsrechtlichen Substanzschutz gegenüber der Besteuerung anerkennt, in der Weise, daß diese Gegenstände nicht unmittelbarer Gegenstand einer Besteuerung sein dürfen. Dieser Wechsel der Argumentation ist Ausdruck eines prinzipiell neuen Konzepts, das hier zum ersten Mal angewandt wird. Nach diesem Konzept ist die Intensität, in der das Vermögen durch Art. 14 GG gegenüber der Besteuerung geschützt wird, unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um die Besteuerung des Vermögenszugangs in der Erwerbsphase (z.B. Einkommen- und Körperschaftsteuer), um die Besteuerung des Vermögensbestandes (innegehabtes Vermögen z.B. Vermögen- und Realsteuern) oder um die Besteuerung der Vermögensverwendung (z.B. Verkehr- und-Verbrauchssteuern) handelt (vgl. Kirchhof, JZ 1979, S. 153 <156>; ders., in: HdWW, Steuern, Bd. 7 <1977>, S. 324 <329 f.>; ders., VVDStRL 39 <1981>, S. 213 <226 ff.>; hierzu kritisch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 1993, S. 528 -532).

Für ein solches steuerrechtstheoretisches und steuerpolitisches Konzept, das sowohl Grund wie auch Intensität und Grenze der Besteuerung aus einer in sich differenziert interpretierten Eigentumsidee herleitet, gibt die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG keine Grundlage ab. Schon die Unterscheidung zwischen

konsolidiertem und anderem Vermögen läßt sich aus Art. 14 GG nicht entnehmen. Sowohl Einkommensforderungen aus vereinbartem Lohn oder Gehalt, wie auch Erlösforderungen (aus Kauf oder Miete) wie auch Positionen des “ruhenden” Vermögens sind für sich betrachtet jeweils Eigentum im Sinne des Art. 14 GG. Dafür, daß dieses Eigentum verschiedenartig bewertet und –gegenüber der Besteuerung– verschieden geschützt wird, gibt Art. 14 GG nach Text, Entstehungsgeschichte und Gewährleistungsinhalt nichts her. Er kennt kein von Verfassungs wegen privilegiertes gegenüber weniger privilegiertem Eigentum je nachdem, ob es der Gegenwert für Erwerbstätigkeit ist, als ruhendes Vermögen innegehabt oder bei Vorgängen am Markt eingesetzt wird. Soweit er “Substanz” von Eigentumspositionen schützt, wird die Substanz des konsolidierten Vermögens nicht mehr geschützt als die Substanz etwa von Lohn- oder Gehaltsforderungen.

Der Senat bricht demgegenüber, ohne daß dies verfassungsrechtlich begründet ist, das konsolidierte Vermögen aus dem Gesamtspektrum des besteuereungsfähigen Vermögens heraus und dekretiert hierfür einen (abgesehen von der Ausnahme der Ziffer 3. d., Entscheidungsumdruck S. 26) absoluten Substanzschutz. Dem Steuergesetzgeber wird vom Grundsatz her ein für allemal eine Zugriffsmöglichkeit auf solches Vermögen entzogen, unabhängig davon, welches Potential an Leistungsfähigkeit in ihm zum Ausdruck; kommt. Er wird damit auch gegenüber der Eigendynamik kumulierenden Kapitals von vornherein zur Machtlosigkeit verurteilt.

Dabei bleibt der Eventualvorbehalt des Senats, nachdem unter

anderen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen möglicherweise andere Maßgaben gelten (Entscheidungsumdruck S. 21), inhaltsleer und ohne Überzeugungskraft. Schon vom Kriterium her läßt er völlig unbestimmt, was die “steuerlichen Rahmenbedingungen” ausmachen und wann sie als “andere” gelten sollen. Erst wenn etwa Einkommensteuer und indirekte Steuern ganz wegfallen oder schon, wenn sie – in welchem Umfang – ermäßigt werden? Quis iudicabit? Vor allem aber fehlt ihm jegliche verfassungsrechtliche Rückbindung. Die “steuerrechtlichen Rahmenbedingungen” beruhen maßgeblich auf Entscheidungen des Gesetzgebers. Mithin soll der Gesetzgeber durch Änderung der Rahmenbedingungen auch die ihm bei der Steuergesetzgebung gesetzten verfassungsrechtlichen Grenzen verschieben können. Dies ist nicht einsichtig; es ist die Folge daraus, daß der Senat verfassungsrechtliche Vorgaben auch für einzelne Steuern bis hin zu deren Ausgestaltung in einem einfachgesetzlich bestimmten steuerrechtlichen Umfeld entwickelt, statt nur für die Steuerbelastung und deren Grenzen im ganzen.

Art. 2 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG haben nicht einen verschiedenen Inhalt, je nachdem, welche Rahmenbedingungen der Steuergesetzgeber schafft. Der Vorbehalt erscheint so als ein Versuch, strukturelle Schwächen der Begründung der Entscheidung durch eine salvatorische Klausel zu überdecken.

d) Tatsächlich enthält das Grundgesetz ein Verfassungsrecht der Vermögensteuer nicht. Es beläßt für die Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung vielmehr einen prinzipiell weiten Spielraum und legt die Entscheidungen zu Gegenstand, Maßgabe und

Ausmaß der Besteuerung weitestgehend in die Hände des Gesetzgebers, der für sie und ihre weitreichenden Auswirkungen die politische Verantwortung trägt. Auch die Frage, ob die Vermögensteuer als Sollertrag- oder als Substanzsteuer auszugestalten ist, ist eine Frage der Steuerpolitik und – soweit es um die Klassifizierung geht – der Steuerrechtswissenschaft, nicht aber der Verfassung. Verfassungsrechtlich stößt es deshalb auch nicht auf Bedenken, wenn der Vermögensertrag und das Vermögen als solches als je eigene Steuergegenstände nebeneinander Besteuerungsgrundlage sind. Der Zugriff auf das eine und der Zugriff auf das andere müssen dabei nicht maßstäblich aufeinander bezogen sein. Die Vermögensteuer läßt sich verfassungsrechtlich zulässig als eigenständiger Zugriff auf einen beschränkten Teil des Vermögens begreifen, den der Gesetzgeber nach Maßgabe einer Gesamtbetrachtung des bestehenden Vermögens zusätzlich zu den anderen Steuern vornimmt. Eine Grenze bildet insoweit nur das Verbot übermäßiger Besteuerung (s.o.: a.) sowie Art. 3 Abs. 1 GG.

2. Gleichfalls keinen Anhaltspunkt in Art. 14 Abs. 1 GG oder anderen Vorschriften des Grundgesetzes findet die vom Senat zusätzlich aufgestellte Maßgabe, nach der den Vermögensinhabern auch rund die Hälfte der Erträge zu belassen ist. Auch insoweit verläßt der Senat die bisher geltenden Maßstäbe, nach denen erst eine erdrosselnde Wirkung die Grenze von Geldleistungspflichten bildet (vgl. BVerfGE 70, 219 <230>; 78, 232 <243>; 82, 159 <190>). Stattdessen setzt er eigene, durch die Verfassung nicht ausgewiesene Angemessenheitserwägungen. Unabhängig von der

Höhe des Einkommens und somit auch als Maßgabe jeglicher Progression soll insoweit die verfassungsrechtliche Obergrenze umstandslos bei etwa 50 v.H. liegen. Praktisch legt der Senat damit die derzeit für die Einkommensteuer geltenden Höchstsätze allgemein als äußerste Grenze der Gesamtsteuerbelastung fest, und zwar gerade in bezug auf das Einkommen aus Vermögen, welchem als "fundiertem Einkommen" jedenfalls traditionell eine gesteigerte Steuerkraft zuerkannt wird (vgl. Fux, Die Vermögenssteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 1927, S. 133 <135 f.>; vgl. auch BVerfGE 43, 1 <7>). Einen gewissen Spielraum verschafft dem Gesetzgeber insoweit nur noch die rechnerische Einbeziehung der Erträge, die er als abziehbare Aufwendungen und sonstige Entlastungen unbesteuert lassen will.

In einer solchen Vorgabe liegt eine ungerechtfertigte Begrenzung des Gesetzgebers. Sie verkennt, daß die Festsetzung der Steuersätze fundamental von wirtschaftlichen wie politischen Daten abhängt, die unter geschichtlichen Bedingungen stehen und sich ändern können. In Zahlen nachrechenbare Maßgaben, die diesem Rechnung tragen, sind weder möglich noch in der Verfassung enthalten. Die Verfassung überläßt es vielmehr einer politisch verantworteten Steuerpolitik, hier in Reaktion auf die jeweilige Situation und unter Rückgriff auf wirtschafts- und sozialpolitische Überzeugungen das zuträgliche Maß zu finden. Infolge der Entscheidung des Senats bleibt demgegenüber für eine solche Politik, die den ökonomisch-sozialen Umständen mit verschiedenen Konzepten Rechnung tragen und auch das Maß der staatlicherseits für alle erbrachten, den Einzelnen entlastenden Infrastrukturleistungen,

wie etwa im Ausbildungs- und Hochschulwesen, berücksichtigen können muß, nur noch enger Raum.

3. Die Vorgaben des Senats sind der Einstieg in eine Verfassungsdogmatik der Besteuerung, die den Gesetzgeber bis hin zu Details wie Bewertungsmethoden anleitet. Dies hat nicht nur eine Fesselung des Gesetzgebers bei der Bewältigung künftiger, heute noch nicht übersehbarer Problemlagen zur Folge. Sie zwingt schon das bestehende System der Vermögensbesteuerung in ein Prokrustesbett.

a) Der Senat kann sich für die Qualifizierung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer nicht auf ein allgemein anerkanntes Verständnis der bestehenden Gesetzeslage stützen. Die Frage, ob die derzeitige Vermögensteuer als Sollertragsteuer oder Substanzsteuer zu klassifizieren ist, ist nicht eindeutig zu beantworten, weil sie nicht zuletzt von Vorfragen zur Begrifflichkeit abhängt. Einerseits hat sich die Vermögensteuer aus dem Preußischen Ergänzungsteuergesetz von 1893 entwickelt, das vergleichsweise deutlich auch damit begründet wurde, daß diese Steuer nicht Arbeitseinkommen, sondern fundiertes Einkommen belaste und im Ergebnis aus diesem ohne Rücksicht auf den Vermögensstamm auch erbracht werden könne (vgl. Preuß. Haus der Abgeordneten, 1892/93, Aktenstück Nr. 6, S. 519 ff.). Diesen Gedanken nahm gleichfalls die Begründung des Reichsvermögensteuergesetzes von 1922 auf (vgl. Verhandlungen des Reichstags, Bd. 369, Nr. 2862, S. 14 f.) und auch in einem

Gutachten der Steuerreformkommission 1971 wurde ausgeführt, daß die Vermögensteuer grundsätzlich aus den Erträgen des Vermögens gezahlt werden können soll (vgl. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Abschnitt VII, Tz. 52 f.) – wobei diese Erwägungen in der Gesetzesbegründung freilich keinen Niederschlag fanden. Andererseits hat sich die Gesetzgebung nie auf den Gedanken der Besteuerung fundierten Einkommens beschränkt und machte ihn auch nicht zum leitenden Maßstab für die nähere Ausgestaltung der Steuer (vgl. Helmert, Der Wert im Vermögensteuerrecht, Diss. Münster 1984, S. 51 ff.). Insbesondere wurde die Vermögensteuer bewußt stets auch auf ertragsunfähige Vermögensteile erstreckt (vgl. nur §9 Nr. 4, 7, 8 VStG 1922) und orientierte sich schon in Preußen maßgeblich am Kapitalwert des Vermögens im Tauschverkehr (vgl. Preuß. Haus der Abgeordneten, a.a.O., S. 520). Deziidiert sah gerade auch das genannte Gutachten der Steuerreformkommission 1971 die Rechtfertigung der Vermögensteuer in der besonderen steuerlichen “Leistungsfähigkeit, die das Vermögen als solches verkörpert”. Während der Nachholfunktion zur Einkommensteuer nur “begrenzte Bedeutung” zuzuerkennen sei, sei der “entscheidende Gesichtspunkt” die “in dem Vermögen selbst unabhängig von seinem Ertrag begründete besondere steuerliche Leistungsfähigkeit” (vgl. aa.O., Abschnitt VII, Tz. 62 und 70; vgl. auch Tz. 64 f., 69). Dementsprechend distanzierte sich der Gesetzgeber von 1974 in der Gesetzesbegründung der heutigen Vermögensteuer ausdrücklich von einer rechtlichen Rückbindung an Erträge und definierte die Vermögensteuer als Besteuerung des Vermögens in seinem Bestand: “Während zunächst

die Vermögensteuer als Ergänzung zur Einkommensteuer angesehen wurde ..., hat sich die Rechtfertigung der Vermögensteuer gewandelt. Der heutigen Vermögensbesteuerung liegt der Gedanke zugrunde, daß das Vermögen an sich ... bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt ...” (BTDrucks. VI/3418, S. 51).

Obleich der Senat die derzeitige Form der Vermögensteuer im Ergebnis zu billigen scheint (vgl. Entscheidungsumdruck S. 26), liegt in seiner Entscheidung folglich schon im Blick auf das Grundverständnis der Vermögensteuer eine deutliche Korrektur des Gesetzgebers, dessen Gesetzesbegründung nachträglich für verfassungswidrig erklärt wird. Zugleich verläßt der Senat die bisherige Rechtsprechung Während in BVerfGE 43, 1 (7) noch davon ausgegangen wurde, daß “die an Vermögenswerte anknüpfende Vermögensteuer rechtlich nicht als Ertragsteuer angelegt” sei und man die Bezugnahme auf die Erträge als politische Richtlinie zum Ausmaß der Besteuerung verstand, wird jetzt die Vermögensteuer verbindlich und maßstäblich auf das Modell einer Sollertragsteuer festgelegt. Zulässig allein als Besteuerung von Sollerträgen ist sie “Vermögensteuer” nur noch in einem formellen Sinne. Die Möglichkeit echter Vermögensteuern, die am Vermögen selbst Maß nehmen, ist demgegenüber als eine der ältesten Steuerarten abgeschafft; der – auch in Art. 106 Abs. 2 GG verwendete – Ausdruck “Vermögensteuer” wird so im Grunde zur Fehlbezeichnung.

b) Die verfassungsrechtliche Verbindlichkeit, die der Senat für

seine Ausführungen in Anspruch nimmt, erhebt dabei die begrifflich klassifikatorische Frage nach dem Charakter der Vermögensteuer zu einer normativ-maßstäblichen. Damit aber erweist sich die bestehende Vermögensteuer nicht nur als Fehlbezeichnung, sondern zu weiten Teilen auch als Fehlkonstruktion. Von der Regelungstechnik und damit auch von ihren inneren Maßgaben her ist die Vermögensteuer nämlich darauf angelegt, auf das Vermögen- und nicht den Vermögensertrag zuzugreifen, auch wenn der Steuersatz so bemessen ist, daß die Steuerlast in der Regel aus dem Ertrag geleistet werden kann. Bemessungsgrundlage ist nicht ein vom Vermögen her ermittelter Sollertrag, sondern das Vermögen als solches (§ 10 VStG). Das Vermögen wird dabei nicht nur insoweit berücksichtigt, als es als Indikator für eine typisierte Ertragsfähigkeit aussagekräftig ist, sondern wird als Gesamtvermögen erfaßt, einschließlich also der Vermögensbestandteile, die auch bei typisierender Betrachtung keine Erträge bringen (§114 BewG). Mit den Vorschriften des Bewertungsgesetzes wird das Vermögen dabei nach denselben Kriterien bewertet, die etwa auch für die Erbschaftsteuer, welche überwiegend als Substanzsteuer angesehen wird, gelten und die Verfahren umfassen, die über die Ertragsfähigkeit eines Vermögensgutes nichts aussagen (so etwa das Sachwertverfahren, §§ 83 ff. BewG). Auch soweit das Ertragswertverfahren (§§ 78 ff. BewG) Anwendung findet, wird dadurch nicht der Ertrag zur Besteuerungsgrundlage, sondern ist der Ertrag nur Grundlage für eine Bestimmung des Wertes des Vermögens in seiner Substanz, der mit Hilfe eines Vervielfältigers und Korrekturvorschriften, die

das vom Ertragswert nahegelegte Ergebnis gerade verändern (§§ 80, 82 BewG), ermittelt wird. Übergreifendes Ziel der Einheitsbewertung von 1964 war dementsprechend, “gleichmäßige, den Verkehrswerten nahekommende Einheitswerte als Grundlage für eine gerechte Besteuerung zu finden” (BTDrucks. IV/1488, S. 31). Eine maßstäbliche Orientierung an dem potentiellen Ertrag ist demgegenüber als Grundlage der Vermögensteuer nicht zu erkennen.

Infolge der vom Senat auf den Weg gebrachten Steuergesetzgebung ist diese Konzeption in weiten Teilen wenn nicht verfassungswidrig, so zumindest systematisch verfehlt. Mit dem Hinweis, daß die Ermittlung der Sollerträge grundsätzlich am Tatbestand der Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes anzusetzen habe und bei dem Steuermaß auch die Besteuerung der tatsächlichen Erträge, auf die es nach der bestehenden Systematik in keiner Weise ankommt, Berücksichtigung finden müsse, macht dies auch der Senat deutlich.

c) Besondere Folgeprobleme produziert die maßstäbliche Festlegung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer in Verbindung mit der bestehenden Besteuerung von tatsächlich erzielten Erträgen.

Nach den Vorgaben des Senats liegt in der Vermögensteuer nur der Zugriff auf den fiktiven Ertrag (Sollertrag), der einem Vermögen zugeschrieben wird. Dann aber ist nicht einsichtig, daß der insoweit besteuerte Ertrag in Form der Einkommensteuer nochmals und zusätzlich besteuert werden kann, wenn er tatsächlich realisiert wird. Die Anforderungen an eine gleichmäßige Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) erfordern es dann, diese als

abgegolten zu behandeln. Ein sachlicher Grund, den bereits versteuerten Sollertrag nur deshalb noch einmal zu besteuern, weil er auch als Istertrag erwirtschaftet worden ist, ist nicht mehr ersichtlich. Das traditionelle Nebeneinander von Vermögen- und Einkommensteuer, das sowohl für die Preußische Ergänzungsteuer als auch für die Reichsvermögensteuer kennzeichnend war und nur zwischen 1949 und 1974 durch die Möglichkeit, die Vermögensteuer als Sonderabgabe abzuziehen (vgl. 5 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1950), unterbrochen wurde, wird damit zum Verfassungsproblem.

In den Folgen nicht hinnehmbar wirkt die maßstäbliche Begrenzung der Vermögensteuer auf die Sollerträge insbesondere in Verbindung mit der These des Senats, daß – unter Berücksichtigung der Gesamtsteuerbelastung – den Vermögenseinhabern auch etwa die Hälfte der Erträge verbleiben müsse. Gerade Inhaber von besonders hohem Vermögen werden dadurch gegenüber weniger Vermögenden privilegiert und müssen bei entsprechender Anlage keine Vermögensteuer mehr zahlen: Ist ihr Vermögen so angelegt, daß es tatsächlich Erträge abwirft, schöpft bei ihnen aufgrund der Steuerprogression bereits die Einkommensteuer das vom Senat vorgegebene Besteuerungspotential aus; bei weniger vermögenden Anlegern hingegen, die angesichts geringerer Erträge nicht in die oberste Progressionsstufe gelangen, kann die Vermögensteuer Zugriff nehmen. De facto wird damit nicht nur die Möglichkeit einer progressiven Vermögensteuer verfassungsrechtlich abgeschnitten, sondern eine Besteuerung mit degressiver Wirkung nahegelegt. Das Kriterium der Leistungsfähigkeit wird durch die Gewährleistung

eines spezifischen Eigentumsschutzes für konsolidiertes Vermögen außer Kurs gesetzt; der ungleiche Eigentumsschutz schlägt sich als Privilegierung der (Groß-)Vermögenden nieder.

In der höchsten Progressionsstufe der Einkommensteuer ist neben der geltenden Besteuerung der Isterträge im Ergebnis des Senats eine Vermögensteuer nur möglich, soweit auf Erträge zugegriffen wird, die als abziehbare Aufwendungen und sonstige Entlastungen von der Einkommensteuer unbesteuert blieben. Dies aber ist vom Ansatz der Besteuerung her sinnwidrig: Abziehbare Aufwendungen und sonstige Entlastungen will der Gesetzgeber gerade nicht steuerlich belasten. Ansonsten bleibt die Vermögensteuer hier darauf beschränkt, Vermögensteile zu erfassen, die keine steuerpflichtigen Erträge abwerfen. Damit aber kommt es entweder auf die je individuellen Entscheidungen zur Diversifikation der Anlageformen an, über die sich einheitliche Aussagen auch typisierend kaum treffen lassen, oder aber man verweist auch insoweit auf die Einräumung einer Verrechnungsmöglichkeit von Ist- und Sollertragsteuern. Eine solche aber hatte der Gesetzgeber 1974 als ungerechtfertigte Privilegierung höherer Einkommen bewußt abgeschafft (vgl. BTDrucks. VII/1470, S. 215 f.).

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

Die freie Gesellschaftsordnung der Bundesrepublik beruht auf

der für den modernen Staat selbstverständlichen Annahme der rechtlichen Freiheit und Gleichheit aller Bürger. Mit dieser durch die Verfassung gewährleisteten Grundlegung des Gemeinwesens in der Freiheit und Besonderheit des Einzelnen werden gesellschaftliche Ordnungsbildung und Entwicklung weitgehend dem freien Spiel der Konkurrenz und sich hierbei bildender Unterscheidungen überlassen. Die rechtliche Gleichheit verbunden mit der individuellen Handlungs- und Erwerbsfreiheit und der Garantie des Eigentums entbindet eine weitreichende Dynamik und führt unweigerlich zur Entstehung materieller Ungleichheit unter den Bürgern.

Dies ist gewollt und elementarer Inhalt einer freiheitlichen Rechtsordnung. Insoweit bedarf es aber eines Ausgleichs. Wenn Lorenz von Stein schon 1850 formulierte, “das Gesetz, unter dem das Leben Europas begonnen hat, ist das Gesetz, nach welchem die Verteilung der Güter die Gesellschaft und durch sie den Staat beherrscht” (Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich, Bd. 3, Ausgabe Salomon, S. 208), erkannte er diese Notwendigkeit gerade in bezug auf die Eigentumsordnung. Im Eigentum gerinnt die Ungleichheit der freigesetzten Gesellschaft zur Materie und wird Ausgangspunkt neuer Ungleichheiten. Stellt man dieses unter Sicherung von dessen unbegrenzter Akkumulation sakrosankt, besteht die Gefahr, daß sich die Ungleichheit ungezügelt potenzieren kann und sich darüber die freiheitliche Rechtsordnung selbst aufhebt.

Das Grundgesetz hat dem durch die Einführung des Sozialstaatsprinzips Rechnung getragen (Art. 20 Abs. 1 GG). Es

verpflichtet den Staat, für einen Ausgleich der sozialen Gegensätze und damit für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen (vgl. BVerfGE 22, 180 <204>). Elementares Mittel und unerläßliche Voraussetzung der – vorrangig dem Gesetzgeber obliegenden – Ausgestaltung des sozialen Ausgleichs ist gerade das Steuerrecht (vgl. Forsthoff, VVDStRL 12 <1954>, S. 8 <31 f.>). Erst durch die Erhebung von Steuern wird der Gesetzgeber zu Sozialleistungen befähigt und kann bedrohliche Entwicklungen der Eigentumsverteilung auch umverteilend korrigieren. Dem Gesetzgeber ist hierbei – wie dargelegt (s.o.: II. 1. und 2.) – sowohl für die Einschätzung der sozialen Konfliktlagen als auch für die Mittel, um auf diese zu reagieren, von der Verfassung ein weiter sozialpolitischer Entscheidungsraum zugedacht. Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, nach der Art. 14 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt, hat hier ihren letzten Grund.

Indem der Senat das einmal erworbene und besteuerte Eigentum als unmittelbaren Gegenstand einer Besteuerung ausscheidet und überdies auch noch annähernd die Hälfte von dessen Erträgen garantiert, greift er in diese Verantwortung des Gesetzgebers über. Er nimmt ihn bei der Mittelbeschaffung verfassungsrechtlich an die kurze Leine und schlägt ihm ein je nach Situation vielleicht wesentliches Mittel für die Bewerkstelligung eines sozialen Ausgleichs aus der Hand. Der Staat kann die Leistungsfähigkeit, die in der Innehabung großer Vermögen liegt, nicht mehr nutzen und wird gegenüber einer möglichen Eigendynamik, die sich aus der Akkumulation von Vermögenswerten ergeben kann, machtlos.

Allein auf einen Anteil an den Erträgen verwiesen, ist der Staat insoweit nicht mehr überlegen-ausgleichende Instanz, sondern nur noch stiller Beteiligter einer Eigentümer-Erwerbsgesellschaft.

Dieser disproportionale Schutz der Vermögenden fällt überdies in eine Situation, die hierzu keinen Anlaß gibt. Angesichts einer hohen Arbeitslosigkeit und den großen Belastungen infolge der deutschen Vereinigung besteht ein Ausgleichsbedarf, wie ihn die Geschichte der Bundesrepublik bisher kaum je kannte. Es ist nicht einsichtig, daß angesichts dessen ein gemäßigter Zugriff auf bestehende Vermögensmassen verfassungsrechtlich tabu sein soll. Auch die derzeitige Vermögensverteilung in den alten Bundesländern ist kein Grund, solche Handlungsmöglichkeiten einem Gesetzgeber zu verweigern, der jedenfalls bisher dem Schutz des Vermögens hinreichend Rechnung getragen hat: Immerhin verfügten Ende 1993 5,5 v.H. der privaten Haushalte über 31,7 v.H. bzw. 18,4 v.H. der Haushalte über 60 v.H. des gesamten Nettogeldvermögens, wobei Haushalte mit einem Jahres-Nettoeinkommen von mehr als 420.000 DM – mangels Aussagebereitschaft der Betroffenen – in diesen Zahlen noch nicht berücksichtigt sind. Die Zahlen zum Grundvermögen liegen ähnlich. Auch nimmt diese Konzentration nicht ab, sondern tendenziell eher zu (Nachweise in: *Wirtschaft und Statistik*, 1985, S. 408 <418>; 1995, S. 391 <398 f.>; S. 488 <492 f.>).

Das Grundgesetz gibt nicht vor, wie der Gesetzgeber seinen sozialpolitischen Auftrag definiert und welche Steuerpolitik er einschlägt. Insbesondere enthält es keine Vorgaben, die das Vermögen als eigenständigen Steuergegenstand ausscheiden und den

Gesetzgeber auf die Maßstäbe einer Sollertragsteuer verpflichtet. Dem Gesetzgeber ist vielmehr gerade im Bereich des Steuerrechts ein großer Handlungsspielraum zu belassen. Nur dann wird der Ausgleich der verschiedenen Interessen in der “sozialen Demokratie”, wie ihn erstmals Lorenz von Stein als notwendige Voraussetzung der modernen Gesellschaft erkannte (a.a.O., S. 207), auch auf Dauer gelingen. Mit seinem vermögensschützenden Einstieg in ein Verfassungsrecht der Vermögensteuer geht der Senat hinter diese Erkenntnis zurück.

(gez) Böckenförde