

III. Gleichheitssatz und Folgerichtigkeit

1. Gleichheitssatz im Steuerrecht: Probleme der Differenzierung von Vermögen

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen.⁹⁶ Im Steuerrecht nicht anders als auf anderen Rechtsgebieten steht dem parlamentarischen Gesetzgeber ein weit bemessener Ausgestaltungsspielraum zu, wenn er den Besteuerungsgegenstand, Einzelheiten der Steuertatbestände, Ausnahmen, Typisierungen und die Höhe der Steuersätze festlegt. Es ist dabei grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen.⁹⁷

Für die Besteuerung von Vermögen wird der Gesetzgeber den Schwierigkeiten der unterschiedlichen Bewertungen des Vermögens im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners nicht ohne weiteres durch eine Differenzierung von werthaltigen Vermögenspositionen Herr werden können.⁹⁸

Denn man könnte ja daran denken, bei einer Wiederaufnahme der Vermögensbesteuerung Vermögen unterschiedlich zu behandeln, um dem Leistungsgrundsatz besser oder überhaupt Rechnung zu tragen. Das hieße, vermögenswerte Eigentumspositionen vom Nutzungszweck und von der Funktion her zu differenzieren, also das zu Wohnzwecken genutzte Immobilienvermögen oder das zu Gewerbebezwecken oder zur „angemessenen“ Alterssicherung genutzte Immobilien- oder Anlagevermögen anders zu bewerten oder von Besteuerung auch oberhalb der Freigrenzen auszunehmen.

96 BVerfGE 110, 412 (431); 116, 164 (180); 122, 210 (230); 126, 268 (277); 145, 106 (141 f. Rn. 98); 148, 147 (183 Rn. 94); 160, 41 (Rn. 51).

97 BVerfGE 75, 108 (157); 107, 218 (244); 115, 381 (389); 141, 1 (38 Rn. 93); 145, 106 (142 Rn. 98); 152, 274 (311 Rn. 95); 160, 41 (Rn. 51).

98 Beruhigend will hier das Gutachten von Alexander Thiele, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023, S. 35 wirken, der auf den großen Gestaltungsspielraum bei Verschönerungslösungen hinweist, aber das Risiko, in die Falle des Gleichheitsverstosses zu gehen, ist für den Steuergesetzgeber verfassungsrechtlich gesehen das mit Abstand größte.

Jede politische Absicht einer Wiederaufnahme der Vermögensbesteuerung hätte sich dieser Debatte zu stellen.

Angesichts der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Gleichheitssatz im Steuerrecht und angesichts des aktuellen Beschlusses zu § 32a EStG, bestehen hier trotz der stets einer der Gleichheitsprüfung wie ein Mantra vorangestellten richterlichen Einräumung eines weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers doch erhebliche Zweifel, wie solche Differenzierungen rechtssicher begründet werden und angesichts des Realitätsprinzips in einer dynamischen Marktordnung auch dauerhaft durchgehalten werden könnten.

2. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Dezember 2021 –
2 BvL 1/13

Solche erheblichen praktischen Probleme einer jeden Differenzierung beim Belastungsgegenstand einer Besteuerung hat aktuell der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts noch einmal sehr deutlich gemacht, als er im Einkommensteuerrecht die unterschiedliche Behandlung von Gewinneinkünften zu anderen Einkünften beanstandet hat. Im Zusammenhang mit der Anhebung des Spitzensteuersatzes von 42 auf 45 Prozent (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG) hat der Gesetzgeber gleichzeitig eine auf Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG beschränkte Tarifbegrenzung (Entlastungsbetrag nach § 32c EStG) eingeführt. Die Tarifbegrenzung des § 32c EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 bevorzugte die Gewinneinkünfte, indem die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen Gewinneinkünfte bei Überschreitung der Summe von 250.000 Euro (Grundtarif) beziehungsweise 500.000 Euro (Splittingtarif) anteilig mit lediglich (weiterhin) 42 Prozent belastet wurden. Die Überschusseinkünfte dagegen waren mit dem für diese Einkommenshöhe neuen Spitzensteuersatz von 45 Prozent zu versteuern. Damit wollte der Gesetzgeber die Standortbedingungen für Unternehmen in Deutschland im internationalen Wettbewerb jedenfalls durch die Erhöhung des Spitzensteuersatzes für Gewinneinkünfte angesichts der bereits im internationalen Vergleich hohen Belastungen für Unternehmen jedenfalls nicht noch weiter verschlechtern.⁹⁹

99 BT-Drucksache 16/1545, S. 8, 15; FG Düsseldorf, 14.12.2012 – 1 K 2309/09 E, Rn. 62.

Dazu – und damit indirekt auch zu den Möglichkeiten bei einer Vermögensteuer sachgerecht zu differenzieren – führt der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts aus:

„Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (stRspr; vgl. BVerfGE 105, 73 <111>; 152, 274 <312 Rn. 96 m.w.N.>). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (stRspr; vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 152, 274 <312 Rn. 96>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 –, Rn. 110 f.). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (...)“¹⁰⁰

Der Gesetzgeber wird nicht nur im Bereich des Einkommensteuerrechts durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit.¹⁰¹ Danach muss im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Lastengleichheit darauf geachtet werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen bei Erhaltung der Privatnützigkeit und Beachtung des vor Steuern entstandenen differenzierten Erfolges angemessen sein muss.¹⁰²

3. Folgerichtigkeit

Mit dem demokratischen Mandat hat es der Gesetzgeber in der Hand, ein Ordnungssystem festzulegen, das zum einen mit Mindestanforderungen

¹⁰⁰ BVerfGE 160, 41 (Rn. 52).

¹⁰¹ BVerfGE 141, 1 (Rn. 95 f.); dazu auch näher unten 3.

¹⁰² BVerfGE 107, 27 (47); 112, 268 (279); 116, 164 (180); 126, 268 (277); 141, 1 (Rn. 96).

an Konsistenz diesem Begriff genügt und zum anderen aber auch konsequent als Ordnungszusammenhang beachtet und fortentwickelt wird. Der Gesetzgeber darf im Sinne einer konzeptionellen Selbstbindung das einmal gewählte Ordnungsprinzip nicht ohne weiteres unbeachtet lassen.

„Zwar führt Systemwidrigkeit für sich allein noch nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Eine Verletzung der vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit kann aber einen solchen Verstoß indizieren (...).“¹⁰³

Dabei ist die Folgerichtigkeit und systematische Konsistenz gerade auch im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit und Realitätsangemessenheit von besonderer Bedeutung:

„Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt (...).“¹⁰⁴

Folgerichtigkeit ist vor allem für die Festlegung der Bemessungsgrundlage einer Steuer von zentraler Bedeutung:

„Art. 3 Abs. 1 GG verlangt stets auch eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage einer Steuer. Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet (vgl. BVerfGE 93, 121 <136>; 93, 165 <172 f.>; 117, 1 <33>; 139, 285 <310 Rn. 73>, stRspr). Dies

103 BVerfGE 66, 214 (223 f.).

104 BVerfGE 148, 147 (Rn. 96).

gilt besonders, wenn die Steuer mit einem einheitlichen Steuersatz erhoben wird, da aus der Bemessung resultierende Ungleichheiten dann nicht mehr auf einer späteren Ebene der Steuererhebung korrigiert oder kompensiert werden können (vgl. BVerfGE 93, 121 <142 f.>). Um beurteilen zu können, ob die gesetzlichen Bemessungsregeln eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.¹⁰⁵

Hier wird die Frage virulent, was mit einer Vermögensteuer eigentlich besteuert werden soll. Sollen Lücken im Einkommensteuersystem geschlossen werden?¹⁰⁶ Soll der ungleich verteilte „Reichtum“ der Gesellschaft nivelliert, soll Reichtum entzogen werden, um so soziale Ungleichheit zu bekämpfen? Oder soll nur ein Sonderopfer für besondere Finanzierungslasten erhoben werden? Jede Vermögensteuer steht vor der Frage einer Definition des Steuergegenstandes.

Vermögen ist eine wirtschaftlich nutzbare, geldwerte Rechtsposition, ungeachtet ihrer näheren Ausgestaltung als Immobilieneigentum oder Eigentum an beweglichen Sachen, als Forderung oder als Nutzungsrecht. Dabei kommt es zunächst nicht darauf an, wie das Vermögen entstand oder zugewachsen ist. Aber im Hinblick auf den das Steuerrecht beherrschenden Gleichheitssatz und zur Verhinderung unsystematischer, unverhältnismäßiger, gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßender kumulierender Steuerbelastungswirkungen kann es sehr wohl von Bedeutung sein, ob es sich um durch Erbschaftsteuer vorbelastetes Vermögen handelt, oder ob es akkumuliertes („gespeichertes“) Einkommen ist, das ebenfalls bereits einer Besteuerung unterworfen war.¹⁰⁷

In der gleichheitsrechtlichen Ausgestaltung entlang den Leitprinzipien der Folgerichtigkeit, der Realitätsangemessenheit und der Leistungsfähigkeit liegt die Crux der gleichheitsgerechten Wiedereinführung der Vermögensteuer. Das Grundproblem schlummert in der personellen Radizierung von Vermögenspositionen, die über die Gemeinsamkeit des Marktwertes hinaus nur schwer typisierbare Gemeinsamkeiten aufweisen. Die rechneri-

105 BVerfGE 148, 147 (Rn. 97). Siehe auch BVerfGE 117, 1 (30 f.); 120, 1 (29); 121, 108 (120); 126, 400 (417); 138, 136 (Rn. 123).

106 Siehe dazu: Clemens Fuest, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 5.

107 Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 1. Auflage 1993, S. 775.

sche Werthaltigkeit von Immobilieneigentum oder Sacheigentum in Marktpreisen ist, wie gezeigt,¹⁰⁸ nicht per se ein Hinweis auf Leistungsfähigkeit der Eigentümer; eine Belastung von Betriebsvermögen kann den Liquiditätsspielraum eines an sich leistungsfähigen Handwerksbetriebes rasch verengen. Die Wirkung einer Vermögensteuer, die alle werthaltigen Eigentumspositionen gleichmäßig belasten will, schon damit keine steuervermeidenden Verlagerungsbewegungen stattfinden, stößt auf die erhebliche Komplexität einer über Jahrzehnte wohlhabend gewordenen Gesellschaft, in der Vermögen in ganz unterschiedlichen Formen, Zuordnungen und Verflechtungen auftritt. Vor allem wenn es um Produktivvermögen geht, das einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugt oder zu erzeugen bestimmt ist, wird der Fiskus Rücksicht nehmen, um die wirtschaftlichen Leistungskräfte nicht – gerade auch bei einer kumulativ wirkenden zusätzlichen Steuer – zu mindern und so auf lange Sicht auch die Chance zu verkürzen, dass die Gemeinschaft am wirtschaftlichen Erfolg nachhaltig partizipiert.¹⁰⁹

Doch wenn der Gesetzgeber auf diese Interdependenz reagiert und sachliche Unterschiede bei der Besteuerung, bei der Verschonung oder der Ausgestaltung der Steuer vorsieht, hat er die inzwischen recht dichte und praktisch sehr schwer in rechtssicherer Weise einzulösende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Folgerichtigkeit zu beachten. Schon bei der Erbschaftsteuer herrschte politischer Konsens, dass diese Steuer den ohnehin schwierigen Generationenübergang bei kleinen und mittleren Unternehmen nicht so erschweren dürfe, dass das Unternehmen in den Möglichkeiten seiner Fortführung substanziell geschmälert oder gar im Bestand gefährdet würde, weil die Erbengeneration aufgrund der anfallenden Erbschaftsteuer Betriebsteile zu veräußern gezwungen werde

108 Oben D.I.

109 Das erkennt das BVerfG denn auch als Gemeinwohlbelang von erheblichem Gewicht an: „Der Gesetzgeber ist bei der Auswahl der Ziele weitgehend frei, die er durch Verschonung von einer steuerlichen Belastung erreichen oder zumindest fördern will. Er stößt an Grenzen, wenn er vom Grundgesetz missbilligte Ziele (vgl. die entsprechende Einschränkung bei Enteignungen tragenden Gemeinwohlzielen in BVerfGE 134, 242 <292 f. Rn. 172>) verfolgt oder sich mit seinen Förderzwecken in unauflösbaren Widerspruch zu anderweitigen gesetzlichen Festlegungen setzt. Die Förderung und der Erhalt einer für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands vom Gesetzgeber als besonders wertvoll eingeschätzten Unternehmensstruktur, die er in kleinen und mittelständischen, durch personale Führungsverantwortung geprägten Unternehmen – insbesondere in Familienunternehmen – sieht, und der Erhalt von Arbeitsplätzen durch den Schutz vor allem solcher Unternehmen vor steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen stellen danach legitime Ziele von erheblichem Gewicht dar (vgl. auch BVerfGE 93, 165 <175 f.>).“, BVerfGE 138, 136 (Rn. 138).

oder notwendige Investitionen zugunsten der Begleichung der Steuerschuld zurückstellen würde. Die vom Erbschaftsteuergesetz vorgesehenen Ausnahmen beim Betriebsvermögen sind dann vom Bundesverfassungsgericht mit seinen Entscheidungen gleichheitsrechtlich beanstandet worden. Die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Übergangs betrieblichen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wird zwar vom Gericht als erlaubte Differenzierung bestätigt und dabei wird auch ein großer Gestaltungsspielraum zugemessen. Dieser wird aber dann in einer schwer in den Ergebnissen voraussehbaren Weise für den Gesetzgeber wieder eingeschränkt:

„Er darf Verschonungen von der Steuer vorsehen, sofern er ansonsten unerwünschte, dem Gemeinwohl unzuträgliche Effekte einer uneingeschränkten Steuererhebung befürchtet. Allerdings bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet zunächst aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stützt und insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (...).

Der große Spielraum, über den der Gesetzgeber bei der Entscheidung darüber verfügt, ob und welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen er durch eine Verschonung von einer bestimmten Steuer fördern und welche Gemeinwohlziele er damit verfolgen will, schließt allerdings nicht aus, dass die nähere Ausgestaltung solcher Verschonungsregelungen einer strengeren verfassungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt. Neben den bereits genannten Merkmalen der Verfügbarkeit, der freiheitsrechtlichen Relevanz oder der Nähe des Differenzierungsgrundes zu Art. 3 Abs. 3 GG kann die Freiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht durch das Ausmaß der mit der Steuerverschonung bewirkten Ungleichbehandlung und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung dieser Steuer insgesamt eingeschränkt sein. Je nach Intensität der Ungleichbehandlung kann dies zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele durch das Bundesverfassungsgericht führen.“¹¹⁰

110 BVerfGE 138, 136 (Rn. 125 f.).

Wer die Vermögensteuer reaktivieren möchte, muss das im Bewusstsein tun, dass er prinzipiell dann auch alle Vermögensarten besteuern muss,¹¹¹ und die Verschonung oder Sonderbehandlung von Produktivvermögen oder sozial oder ökologisch nützlich ausgerichteten Vermögens besonderer Rechtfertigungen bedürfen, die gegebenenfalls streng gleichheitsrechtlich geprüft werden.¹¹²

111 So sagen denn auch entsprechende Vorschläge zur Wiedereinführung der Vermögensteuer dazu: „Steuerpflichtig ist das gesamte Sach- und Finanzvermögen der Steuerpflichtigen, einschließlich des selbstgenutzten Wohneigentums und Betriebsvermögen, abzüglich der Verbindlichkeiten, die sich auf die steuerpflichtigen Vermögen beziehen. Auslandsvermögen sind steuerpflichtig, soweit sie nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt sind. Steuerpflichtig sind wertvolle ‚Luxusgüter‘ wie Edelmetalle, Edelsteine, Münzen, Schmuckgegenstände, Kunstwerke oder kostspielige Fahrzeuge (zum Beispiel Yachten, Flugzeuge oder Oldtimer). Üblicher Hausrat sowie übliche Kraftfahrzeuge sind steuerfrei.“, Stefan Bach/Andreas Thiemann, Hohes Aufkommenspotenzial bei Wiedererhebung der Vermögensteuer, DIW 2016, 79 (80).

112 „Soweit sich die Strenge der Prüfung vom Gesetzgeber vorgenommener Differenzierungen an der Verfügbarkeit der Unterscheidungskriterien, dem Einfluss auf die Wahrnehmung von Freiheitsrechten und der Nähe zu den Merkmalen des Art. 3 Abs. 3 GG orientiert (...), kommt für den vorliegenden Sachverhalt nur die Verfügbarkeit der Unterscheidung nach den Vermögensarten in Betracht. Auch dieser Gesichtspunkt führt zu einer eher strengen Prüfung des gesetzgeberischen Differenzierungsspielraums. Dabei kann die Frage, ob ein Differenzierungskriterium für den von der Ungleichbehandlung Betroffenen verfügbar ist, nur aus der Sicht des jeweils durch diese Ungleichbehandlung Benachteiligten, nicht hingegen aus der des Bevorzugten beantwortet werden. Für die hier zu prüfende Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern betrieblichen und Erwerbern nichtbetrieblichen Vermögens kommt es danach auf die Einflussmöglichkeiten der Erwerber nichtbetrieblichen Vermögens an, die nicht in den Genuss des Verschonungsabschlags gelangen. Diese haben vielfach nur geringen Einfluss darauf, ob das ihnen geschenkte oder von ihnen ererbte Vermögen den Kategorien förderungswürdigen betrieblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögens oder Anteilen an Kapitalgesellschaften von über 25 Prozent angehört (vgl. § 13b Abs. 1 ErbStG) oder nicht verschontem Vermögen zuzuordnen ist“, BVerfGE 138, 136 (Rn. 132).