

#### *IV. Weitere grundrechtliche Maßgaben: Das Prinzip freiheitsgerechter Besteuerung*

##### **1. Eigentumsschutz und Enteignungsverbot: Verbot konfiskatorischer Besteuerung und Erhaltung der Privatnützigkeit**

Dreh- und Angelpunkt der Frage grundrechtlicher Bindung der Steuergewalt überhaupt ist die Frage, ob Art. 14 GG Besteuerungsschutz gewährleistet. Wie bereits erwähnt,<sup>113</sup> existiert an diesem Punkt eine Differenz auch zwischen den beiden Senaten des Bundesverfassungsgerichts. Ironischerweise verfolgt der Erste Senat – mit seinen mitunter als progressiv-grundrechtsfreundlich oder auch als „linksliberal“ empfundenen Entscheidungen etwa zum Datenschutz oder zum Klimaschutz – hier eine Position, die gerade von der älteren konservativen Staatsrechtslehre, namentlich von Ernst Forsthoff vertreten worden ist,<sup>114</sup> während der mitunter als eher staatsbewahrend und „konservativ“ etwa im Hinblick auf seine europaverfassungsrechtlichen Entscheidungen wahrgenommene Zweite Senat eine grundrechtsfreundlichere Position gegenüber der staatlichen Besteuerungsgewalt einnimmt. Zu dieser merkwürdigen Asymmetrie gehört auch, dass der langjährige Vorsitzende des Ersten Senats, Hans-Jürgen Papier, wissenschaftlich gut begründet in jüngeren Jahren die Auffassung vertreten hat, Steuern könnten und müssten durchaus an Art. 14 GG gemessen werden, wenn man sie nicht als Enteignung, sondern als Inhalts- und Schrankenbestimmung von Eigentumspositionen verstehe.<sup>115</sup>

##### **2. Indirekte Freiheitseinschränkung durch Vermögensbesteuerung**

Die Grundrechtsdogmatik gegenüber dem steuererhebenden Staat immunisiert sich ein Stück weit mit bestimmten Formeln gegen Ergebnisse, die ein funktionierendes Gemeinwesen belasten würden. Dazu gehört die eben erwähnte traditionelle Annahme, man könne die Belastungswirkung einer Steuer nicht am Grundrecht der Eigentumsfreiheit messen, weil sonst der

---

113 D.II.

114 Ernst Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL 12 (1954), S. 8 (32); ders., Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 1955, 1249 ff.

115 Hans-Jürgen Papier, Die Beeinträchtigung der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972), 483 (486 ff.).

Steuererhebung *uno actu* ein Entschädigungsanspruch entgegenstünde. Zu Argumenten mit einer gewissen Immunsierungswirkung für den steuererhebenden Staat gehört auch der Hinweis darauf, dass eine Steuer keine anderen Gemeinwohlbelange verfolgen müsse als diejenigen, die der Finanzierung von Staatsaufgaben dienlich sind. Es ist der bloße, geradezu krude Einnahmezweck, der die Steuer rechtfertigt. Diese im Kern selbstredend zutreffende Formulierung verdeckt aber, dass der Staat mit der Steuererhebung auch Förder- und Lenkungs Zwecke verbinden darf.

„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).“<sup>116</sup>

Aber die Lenkung mit einer Gesetzgebungskompetenz zur Steuererhebung ist im Rahmen der föderal verteilten Kompetenzen ebenso wenig unproblematisch wie im Hinblick auf hinreichend bestimmte Eingriffsermächtigungen innerhalb der Grundrechtsdogmatik.

„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 Hand-

---

116 BVerfGE 93, 121 (147).

lungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwecke einsetzen darf und will.“<sup>117</sup>

Von dieser gewiss zutreffenden Einsicht aus ist es nur ein kleiner weiterer Schritt zu der Konsequenz, dass der besteuernde Staat auch ganz allgemein Folgewirkungen der Steuererhebung auf grundrechtliche Freiheiten berücksichtigen muss, auch wenn er insoweit keine Lenkungsziele verfolgt, aber die Beschränkungen grundrechtlicher Freiräume von Gewicht ist. Das wird zumindest bei der Anwendung des Gleichheitssatzes von der Rechtsprechung konzidiert, wenn ein verschärfter Prüfungsmaßstab angelegt wird für steuerliche Auswirkungen auf grundrechtlich gewährleistete Freiheitsbereiche:

„Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich insbesondere ergeben, wenn und soweit sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann (stRspr; vgl. BVerfGE 122, 210 <230>; 152, 274 <313 Rn. 98 m.w.N.>). Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für Einzelne verfügbar sind (vgl. BVerfGE 88, 87 <96>; 129, 49 <69>; 138, 136 <180 f. Rn. 122>; 145, 106 <145 Rn. 105>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 –, Rn. 111).“<sup>118</sup>

Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass diese „Auswirkungen“ ungeachtet ihrer Schwere ohne Eingriffsrelevanz für die betroffenen Grundrechte aus Art. 12, 14 oder 2 Abs. 1 GG ohne Eingriffsqualität wären. Nicht nur wegen der deutlichen Lenkungsabsichten des Gesetzgebers wird man wegen des Merkmals der Finalität einen Eingriff in Freiheitsrechte bejahen müssen. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Grundrechtseingriffs in die Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG) und Berufsfreiheit (Art. 12 GG) sowie in die Allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) sind auch im Hinblick auf die Schwere der Auswirkungen auf die betroffenen Freiheitsrechte auch ohne explizite Lenkungsintention erfüllt. Diese grundrechtsdogmatisch gebotene Einsicht schärft den Blick für die grundrechtsrelevanten Folgewirkungen einer Substanzbesteuerung, gerade auch wenn sie als Soll-ertragsteuer in ihrer vermeintlich mildernden Form umgesetzt werden sollte.

---

<sup>117</sup> BVerfGE 93, 121 (147).

<sup>118</sup> BVerfGE 160, 41 (Rn. 54).

### 3. Intertemporale Allokation des Konsums als Ausdruck personell nachhaltiger Selbstbestimmung

Eine nur auf den ersten Blick entfernte grundrechtliche Folgewirkung einer Vermögensbesteuerung ist die Wirkung auf Möglichkeiten selbstverantworteter Lebensgestaltung und somit der freien Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 GG) in wirtschaftlicher Hinsicht durch Vermögensbildung. Den klassischen bürgerlichen Grundsatz des Konsumverzichts in der Gegenwart zur Ermöglichung von Handlungsfreiheiten in der Zukunft bezeichnet die Volkswirtschaftslehre als intertemporale Allokation des Konsums.<sup>119</sup> Der von beiden Senaten des Bundesverfassungsgerichts sowohl im Staatsorganisationsrecht als auch für die Grundrechtslehre mobilisierte Gedanke einer in der Zeit sich entfaltenden Freiheit und ihrer intertemporalen Voraussetzungen muss in Zukunft auch und gerade für das Steuerrecht mehr Aufmerksamkeit gewidmet werden.

„Der verfassungsändernde Gesetzgeber hat durch die tatbestandliche Konkretisierung und sachliche Verschärfung der Regeln für die Kreditaufnahme von Bund und Ländern (...) klargestellt, dass eine Selbstbindung der Parlamente und die damit verbundene fühlbare Beschränkung ihrer haushaltspolitischen Handlungsfähigkeit gerade im Interesse langfristiger Erhaltung der demokratischen Gestaltungsfähigkeit notwendig sein können (...).“<sup>120</sup>

Und der Erste Senat postuliert in seinem Klimabeschluss für die Grundrechtsauslegung:

„Das Grundgesetz verpflichtet unter bestimmten Voraussetzungen zur Sicherung grundrechtsgeschützter Freiheit über die Zeit und zur verhältnismäßigen Verteilung von Freiheitschancen über die Generationen.“<sup>121</sup>

Das lange im Umweltschutzrecht geforderte Nachhaltigkeitsdenken gilt nicht nur für die Erhaltung der haushaltspolitischen und damit der demokratischen Gestaltungsmöglichkeiten und nicht nur für den Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen unter Einschluss der Klimabalance. Der Nachhaltigkeitsgedanke gilt überall dort, wo aus Gründen sachlicher Vernunft Vorkehrungen für die Zukunftsvorsorge getroffen werden. Es kann nicht

119 Clemens Fuest, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 13 f.

120 BVerfGE 132, 195 (Rn. 120).

121 BVerfGE 157, 30, Leitsatz 4.

sein, dass der temporäre Verzicht auf Konsum, der zur Vermögensbildung führt und damit eine werthaltige Dispositionsmöglichkeit in der Hand des privatautonomen Subjekts bedeutet, anders behandelt wird als der kollektive Umgang mit finanziellen oder ökologischen Ressourcen in der zeitlich gestreckten Perspektive. Deshalb ist eine insoweit undifferenzierte Vermögensteuer, die sowohl die Umstände des Vermögensaufbaus als auch den Zweck des gebildeten Vermögens ausblendet, bereits im Ansatz problematisch, weil hier eine angemessene Abwägung zwischen Privatnützigkeit und Gemeinwohlbindung gar nicht stattfindet. Es verstößt gegen das Gebot, die institutionellen Grundlagen einer freiheitlichen Gesellschaft zu pflegen, wenn der Steuerstaat dem Privatrechtssubjekt sukzessive die Substanz des Vermögens nimmt, um damit umverteilend oder als Auftraggeber unternehmerischer Projekte größere Staatsanteile am Wirtschaftsgeschehen zu generieren. Wertsteigerungen bestimmter Vermögensanlagen im Immobilien- oder Wertpapierbereich dürfen nicht den Blick dafür verstellen, dass es auch für gewerblich und beruflich erfolgreiche Menschen schwer ist, eine Vermögenssubstanz aufzubauen und sie dann auch gegenüber Inflationseffekten oder Anlagerisiken als Wohlstands- und Existenzgrundlage zu bewahren. Der personale Freiheitsbezug der Grundrechte aus Art. 14, 12, 2 Abs. 1 GG verlangt vom Steuergesetzgeber bei jeder substanzmindernden Steuer besondere Sorgfalt bei der Gewichtung der Konsequenzen für die individuellen Möglichkeiten, die aus dem Vermögen resultieren. Mit anderen Worten: Der Freiheitsgehalt der Grundrechte verlangt nach Differenzierungen, die gemessen am Gleichheitssatz, den Prinzipien der Leistungsgerechtigkeit und Realitätsangemessenheit aber höchst aufwendig zu begründen wären. Das rief geradezu nach einem Leviathan der unentwegten, vollständigen und kleinteilig differenzierten Vermögenserfassung und Vermögensbewertung, der in der gesamtgesellschaftlichen Freiheitsbilanz jedenfalls nicht zu den Aktiva rechnen würde.

#### 4. Freiheitsschutz für Berufs- und Gewerbefreiheit

Gewerblich investiertes und genutztes Vermögen ist als Betriebsvermögen Freiheitsgrundlage nicht nur für Existenz und Wohlstand, sondern zugleich ein Thema der Berufsfreiheit.<sup>122</sup> Auch hier zeigt eine Tendenz zur fiskali-

---

122 Nikolaus Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 178 ff.

schen Perspektive nur ein geringes Verständnis für Folgewirkungen einer Besteuerung, die die Berufs- und Gewerbefreiheit einschränken. So sollen nur ruinöse Wirkungen als Grenze der Abgabenbelastung eine Rolle spielen.<sup>123</sup> Anderes würde demnach nur für Lenkungsabgaben gelten, weil hier ja die berufsregelnde Tendenz offensichtlich und final wäre.<sup>124</sup>

Die allgemeinen Grundrechtslehren verlangen im Hinblick auf die Eingriffsdogmatik für mittelbare Wirkungen in der Tat eine gewisse Schwere, die aber nicht erst bei existenzvernichtenden, bei ruinösen Wirkungen auf einen Gewerbebetrieb gegeben ist.<sup>125</sup> Jede Steuerbelastung, die auf die Fortführung des Gewerbes als Berufsausübung bei realitätsgerechter Beurteilung wie ein zwingender Impuls zur Verhaltensanpassung wirkt, wird als Eingriff in die Berufsfreiheit zu beurteilen sein, auch wenn eine Vermögenssteuer solche Intentionen nicht verfolgt, also insoweit nur mittelbar (nicht final) wirkt.<sup>126</sup>

## 5. Kumulative Auswirkungen einer additiv angelegten Vermögensteuer

Welche Auswirkungen hat eine Vermögensteuer auf die Unternehmerfreiheit? Das lässt sich gerade auch im internationalen Vergleich nur schwer abschätzen, weil die tatsächliche Belastungswirkung der Steuer unterschiedlich ausfällt, je nachdem wie die Bemessungsgrundlage ermittelt wird, der Steuertatbestand ausfällt und die Erhebungssätze, ob Ausnahmen bestehen und wie es um die Effektivität der Finanzverwaltung bestellt ist.<sup>127</sup> Entscheidend aber ist, wie eine Vermögensteuer auf das Unternehmenseigentum wirkt, das in sozialer und ökologischer Gemeinwohlorientierung geführt wird und in einem Land wie Deutschland das Rückgrat des wirtschaftlichen Erfolges für Arbeitsplätze und Steuererträge ist.

---

123 Nikolaus Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 182 f.

124 Nikolaus Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 185 f.; Hanno Kube, Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten, 2020, S. 10.

125 Herbert Bethge, Der Grundrechtseingriff, VVDStRL 57 (1998), S. 7 (40); Udo Di Fabio, JuS 1997, 1 (4 ff.); Christian Paul Starke, Die Lehre vom mittelbar-faktischen Grundrechtseingriff im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DVBl. 2018, 1469 ff.

126 Beatrice Weber-Dürler, Der Grundrechtseingriff, VVDStRL 57 (1998), S. 57 (87).

127 Insofern kann die beruhigende Feststellung nur geringer Effekte auf unternehmerische Aktivitäten irreführend sein, siehe etwa Asa Hansson, The Wealth Tax and Entrepreneurial Activity, The Journal of Entrepreneurship 17 (2008), 139 ff.

Dabei kommt es aus der maßgeblichen Sicht des Grundrechtsträgers auf die Gesamtwirkung der durch die „hohe Hand“ auferlegten Abgaben an. Wie erwähnt hat das Bundesverfassungsgericht bereits im Vermögensteuerbeschluss darauf hingewiesen, dass der Steuerertrag der bis 1997 erhobenen Vermögensteuer besonders durch die Belastung von Unternehmensvermögen erzielt wurde, das sich mehrfach fiskalisch herangezogen sieht, ohne dass die Bewahrung der gebotenen Privatnützigkeit vom Gesetzgeber im Gesamtzusammenhang überprüft worden sei.<sup>128</sup> Denn es kommt einer realitätsfernen Legende gleich, dass eine nur einprozentige Vermögensteuer doch wirklich keine große Belastung sei. Bei niedriger Kapitalrendite fallen Steuern auf den Gewinn naturgemäß geringer aus, aber die Vermögensteuer wirkt hier in ihrer unspezifischen Wirkungsweise rasch erdrosselnd. Wer 100 Mio. Euro in Grund- und Betriebseigentum investiert, müsste bei einer einprozentigen Vermögensteuer darauf jährlich eine Mio. Euro an den Fiskus zahlen. Was, wenn die Kapitalrendite aber nur bei 1,5 Prozent liegt? Es liegt kein Plan vor, hier eine Anrechnung auf die Kapitaleinkommensteuer vorzunehmen, sodass von einer kumulativen Belastung auszugehen ist, die zudem noch Realsteuern wie die Gewerbesteuer zu berücksichtigen hat.

Bei Investitionen, die nur sehr niedrige Renditen erwirtschaften, fällt die Vermögensbesteuerung gerade in der grundrechtlich maßgeblichen kumulativen Wirkung erheblich ins Gewicht. Dazu fasst Clemens Fuest die Ergebnisse seiner einschlägigen Analyse wie folgt zusammen:

„Erstens bestätigt sich, dass eine Vermögensteuer mit einem auf den ersten Blick gering erscheinenden Steuersatz die effektive Steuerbelastung von Investitionen massiv erhöhen kann. Im betrachteten Fall steigt die Effektivbelastung für eine Investition mit einer Rendite von 3 Prozent von 30 Prozent auf rund 65 Prozent. Der Belastungseffekt ist hier also stärker als eine Verdopplung der Ertragsteuerlast. Zweitens fällt diese Erhöhung der effektiven Steuerbelastung umso höher aus, je geringer die Profitabilität der Investitionsprojekte ist. Bei einer Vorsteuerrendite von 7 Prozent entspricht die Einführung der Vermögensteuer einer Erhöhung der Ertragssteuer auf 45 Prozent, bei 13 Prozent Vorsteuerrendite wären es 38 Prozent.“<sup>129</sup>

---

128 BVerfGE 93, 121 (134 f.); siehe dazu oben B.III.2.

129 Clemens Fuest, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 18.

Die Sollertragsidee, die sich bei realer Bewertung gleichheitsgerecht ohnehin kaum konsequent durchsetzen lässt,<sup>130</sup> führt unweigerlich die Vermögensteuer in die Nähe der Einkommensteuer. Wenn Unternehmen, die im internationalen Vergleich am Standort Deutschland ohnehin bereits vergleichsweise stark belastet sind, nicht hier zusätzlich und erheblich belastet werden sollen, wäre das nur über eine Minderung der Gewinnertragsteuer (etwa durch Anrechnung der Vermögensteuer als Betriebsaufwand) zu erreichen. Im Ergebnis würde das zumindest für Betriebsvermögen auf den ersten Blick keine zusätzlichen Einnahmen generieren, sondern nur finanzverfassungsrechtlich die Verteilungswirkung des Ertrages zwischen den Ebenen betreffen. Aber eine solche Anrechnung sehen die aktuellen Vorschläge gar nicht vor und täten sie es, würden sie mit großer Prognosewahrscheinlichkeit in die „Falle“ einer gleichheitsrechtlich schwer zu rechtfertigenden Differenzierung laufen.<sup>131</sup> Eine kumulative, eine additive Wirkung der Vermögensteuer indes hätte für die unternehmerische Freiheit aber eine erhebliche Einschränkung der Investitions- und Ertragsmöglichkeiten zur Folge und das zu einem überaus kritischen Zeitpunkt: Denn in den kommenden Jahren werden Unternehmen erhebliche Transformationslasten (etwa durch stark steigende Energiepreise und eigene Nachhaltigkeitsanstrengungen) zu schultern haben. Und sie werden die demografische Entwicklung noch deutlicher spüren als bislang bereits. Wer bei der Gewinnung von qualifiziertem Nachwuchs auf Schwierigkeiten stößt, der wird steigende Abgaben nicht, wie sonst anzunehmen,<sup>132</sup> auf die Lohnentwicklung zu Lasten der Arbeitnehmer abwälzen können, weil hier ein geringeres Angebot die Löhne tendenziell steigen lässt. Das alles wird nicht nur im Einzelfall, sondern in der Fläche den gewerblichen Mittelstand in Deutschland erheblich belasten und schädigen. Dabei ist noch nicht berücksichtigt, dass sich bestimmte Kostenentlastungs- oder Verlagerungseffekte der Globalisierung in Zukunft bei veränderten geopolitischen Rahmenbedingungen vermutlich nicht mehr so realisieren lassen werden wie gewohnt.

---

130 Siehe dazu oben D.I. und III.

131 Dazu näher oben D.III.2.

132 Clemens Fuest, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 21 ff.



