Schriften der Stiftung Familienunternehmen 1

Udo Di Fabio

Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Vermögensteuern und Vermögensabgaben

Nomos

Stiftung Familienunternehmen

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Schriften der Stiftung Familienunternehmen

herausgegeben von der
Stiftung Familienunternehmen

Band 1

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Udo Di Fabio

Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Vermögensteuern und Vermögensabgaben

Nomos

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

1. Auflage 2023

© Udo Di Fabio

Publiziert von
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden
www.nomos.de

Gesamtherstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-1395-1
ISBN (ePDF): 978-3-7489-1937-7

DOI: https://doi.org/10.5771/9783748919377

Onlineversion
Nomos eLibrary

Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Vorwort

Ein einziges Wort kann unerschöpflicher Quell endloser Debatten sein: Vermögensteuer.

Ist sie ein unabdingbares Element eines gerechten Steuersystems? Ist sie eine Strafsteuer für Sparer? Ist sie ein Hemmnis für erfolgreiches Wirtschaften?

In Deutschland wurde die Vermögensteuer bis 1996 erhoben. Seither könnte man meinen, sie sei Geschichte. Totgesagte leben aber bekanntlich länger. Schon deshalb legt Udo Di Fabio hier keinen rechtsgeschichtlichen Rückblick vor, der nur noch für Spezialisten interessant wäre. In nahezu täglich neu aufkeimenden Diskussionen wird die Vermögensteuer zum scheinbaren Allheilmittel für vieles. Sie soll der nie endenden Finanznot der öffentlichen Haushalte abhelfen können und zugleich geeignet sein, eine gerechte Vermögensverteilung herbeizuführen.

Die Finanznot öffentlicher Haushalte scheint bislang in keinem Land der Welt endgültig beseitigt worden zu sein – auch nicht in denjenigen Ländern, die eine Vermögensteuer erheben. Andererseits zeigen Beispiele wie Schweden, dass es keiner Vermögensteuer bedarf, um zu einem ausgeglichenen Haushalt zu gelangen. Und es zeigt sich auch, dass vor allem wirtschaftliche Prosperität dazu führt, dass einerseits die Einnahmen der öffentlichen Haushalte steigen und andererseits der Bedarf an staatlichen Sozialleistungen zurückgeht, während das allgemeine Wohlstandsniveau steigt.

Wirtschaftliche Prosperität entsteht dort, wo wirtschaftliche Freiheit Eigeninitiative, Innovation und Risikobereitschaft ermöglicht. Regulatorische Gängelung von Unternehmen, überbordende Bürokratie und Technologiefeindlichkeit können die wirtschaftliche Freiheit ebenso gefährden wie ein wachstumsfeindliches Steuersystem. Als hinderlich für Unternehmer und damit wachstumsfeindlich erweisen sich insbesondere Steuern, die die Substanz von Unternehmen angreifen. Dies gilt umso mehr, je stärker ein Steuersystem das Ergebnis der unternehmerischen Tätigkeit insgesamt belastet.

Vermögensbezogene Steuern können ganz unterschiedlich ausgestaltet sein. In Deutschland kennen wir neben der eigentlichen Vermögensteuer auch die Erbschaftsteuer und die Grundsteuer. In anderen Ländern gibt es teils ähnliche, teils stärker abweichende Konzepte.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Zur Eigenart der Vermögensteuer gehört, dass das bloße Vorhandensein von Vermögen dazu führt, dass Steuerzahlungen fällig werden. Auf die Liquidität oder Liquidierbarkeit des Vermögens kommt es nicht an. Schon das Fehlen hinreichender Liquidität kann die Steuerzahlung zum Problem machen.

Wird die Vermögensteuer auf Betriebsvermögen erhoben, muss sie letztlich auch dann gezahlt werden, wenn der Betrieb sich in einer Verlustphase befindet. Die Steuer kann in einer solchen Situation eine Unternehmenskrise hervorrufen oder verschärfen. Vorausschauende Unternehmer, die den Fortbestand ihres Unternehmens sichern wollen, werden diese Wirkung in ihre Kalkulation mit einbeziehen, wenn sie Chancen und Risiken von Investitionen abwägen. So können wirtschaftliche Chancen ungenutzt bleiben, weil sie mit Risiken einhergehen können, die auch wegen der weiterlaufenden Vermögensbesteuerung als zu groß erscheinen. Aufs Ganze gesehen kann sich dieser Mechanismus jedenfalls langfristig auf die gesamte Volkswirtschaft und damit auf den Wohlstand aller hemmend auswirken. Familienunternehmen, die bereits unter einer hohen Gewinnsteuerbelastung und dem Damoklesschwert der Erbschaftsteuer leiden, droht eine Dreifachbelastung, die in der Summe konfiskatorische Wirkung entfalten kann.

Und die Vermögensverteilung? Fraglich ist ja bereits, ob sich die hemmende volkswirtschaftliche Wirkung der Vermögensteuer und die daraus resultierende Dämpfung der Wohlstandsentwicklung überhaupt durch ein Mehr an Vermögensgleichheit – wenn es denn einträte – rechtfertigen ließen. Aber auch der damit unterstellte Zusammenhang zwischen der Erhebung einer Vermögensteuer und einer letztlich nicht klar zu definierenden Zielgröße für die Vermögensverteilung ist fraglich, wie ein Blick nach Norwegen zeigt.

Dennoch findet sich im Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland die Ermächtigung an den Gesetzgeber, eine Vermögensteuer zu regeln. Der ehemalige Richter des Bundesverfassungsgerichts Udo Di Fabio analysiert die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Vermögensteuer, wie sie sich aus dem Grundgesetz und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsverfassungsgerichts ergeben. Denn die nicht enden wollende Diskussion kreist immer wieder neu um die Frage, unter welchen Voraussetzungen die nie abgeschaffte, aber seit 1997 aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht mehr erhobene Vermögensteuer wieder erhoben werden könnte.

Prof. Rainer Kirchdörfer — Vorstand der Stiftung Familienunternehmen
Vorsitzender des Wissenschaftlichen Beirats

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse 11

A. Einleitung 13

I. Vermögensteuer im ideologischen Kraftfeld 13

II. Untersuchungsgegenstand und Aktualität des Themas 14

1. Ziel der Untersuchung 14
2. Aktuelle Lage 14

III. Verfassungsrechtliche Fragestellungen 15

B. Die Entwicklung der Vermögensteuer in Deutschland 19

I. Die Zeit vor Geltung des Grundgesetzes 19

II. Soforthilfe und Lastenausgleich seit 1949 20

III. Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 21

1. Gegenstand und Aktualität 21
2. Ertrag und Substanz: Was schützt die Eigentumsgarantie? 22
3. Kritik am Vermögensteuerbeschluss 24
4. Rückkehr zur Erdrosselungsmetapher? 25
5. Teleologische Reduktion einer mit Art. 14 GG vereinbaren laufenden Vermögensteuer 26

IV. Praktische Konsequenzen 27

C. Steuergerechtigkeit als Verfassungsprinzip 29

I. Allgemeine Steuerrechtfertigung: Die Beziehung rechtlicher und ethischer Diskurse 29

II. Klassische Gerechtigkeitsargumente für und wider Einkommen- und Vermögensteuern 30

III. Chancengerechte Lebensverhältnisse durch Vermögensumverteilung? 32

IV. Die Matrixabhängigkeit von Gerechtigkeitsurteilen 36

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

V. Verfassungsgebote der Steuergerechtigkeit als Ausdruck des Systems personaler Selbstverantwortung in einer privatrechtlichen Wirtschaftsordnung 41

D. Verfassungsrechtliche Grundsätze der Besteuerung 45

I. Realitätsprinzip bei der Veranlagung 45

II. Leistungsgerechtigkeit 49

1. Leistungsfähigkeit aus der Perspektive des Steuerschuldners 49
2. Spezifische Leistungsgerechtigkeit einer Vermögensteuer 50
3. Diskrepanzen in der Wertbemessung des Vermögensgegenstandes und der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners 52
4. Leistungsgerechtigkeit von Sollertragsteuern? 52
5. Besonderheiten bei Wohneigentum und anderem Immobilienvermögen 54
6. Komplexität leistungsgerechter Vermögenserfassung und angemessener Wertfortschreibung 55

III. Gleichheitssatz und Folgerichtigkeit 56

1. Gleichheitssatz im Steuerrecht: Probleme der Differenzierung von Vermögen 56
2. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Dezember 2021 – 2 BvL 1/13 57
3. Folgerichtigkeit 58

IV. Weitere grundrechtliche Maßgaben: Das Prinzip freiheitsgerechter Besteuerung 64

1. Eigentumsschutz und Enteignungsverbot: Verbot konfiskatorischer Besteuerung und Erhaltung der Privatnützigkeit 64
2. Indirekte Freiheitseinschränkung durch Vermögensbesteuerung 64
3. Intertemporale Allokation des Konsums als Ausdruck personell nachhaltiger Selbstbestimmung 67
4. Freiheitsschutz für Berufs- und Gewerbefreiheit 68
5. Kumulative Auswirkungen einer additiv angelegten Vermögensteuer 69

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

E. Vermögensabgabe als Notmaßnahme 73

I. Pläne einer einmaligen Vermögensabgabe 73

II. Der Ausnahmecharakter einer einmaligen Vermögensabgabe 75

III. Die Ausnahmelage als Tatbestandsvoraussetzung der einmaligen Vermögensabgabe 76

F. Ergebnis 81

Literaturverzeichnis 83

Über den Herausgeber: Die Stiftung Familienunternehmen 87

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

1. Die Finanzverfassung des Grundgesetzes kennt die *Vermögensteuer* und die einmalige *Vermögensabgabe*. Eine einmalige Vermögensabgabe ist nur als existenzielle Notmaßnahme gerechtfertigt. Unter den gegenwärtig erkennbaren Bedingungen wäre sie verfassungswidrig. Die Vermögensabgabe nach dem Muster des Lastenausgleichs ist nur gerechtfertigt, um einen atypischen, die Grundlagen eines Gemeinwesens tief erschütternden, besonderen Finanzierungsbedarf zu decken. Es geht um eine Notlage, die im politischen, sozialen und ökonomischen System finanziell nicht zu bewältigen ist, ohne ansonsten wiederum schwerwiegende oder sogar katastrophale Folgewirkungen in anderen gesellschaftlichen Bereichen auszulösen. Die einmalige Vermögensabgabe setzt insofern nicht nur einen atypischen besonderen Finanzbedarf voraus, sondern darüber hinaus und wesentlich eine existenzbedrohende finanzielle Notlage des Staates, in der weder eine Steigerung der Einnahmen aus den übrigen laufenden Steuern noch eine Ausweitung der Kreditaufnahme oder eine entsprechende Ausgabenkürzung möglich ist. Für eine solche Lage fehlt es an jeglichen Anhaltspunkten.
2. Eine laufende Vermögensteuer, die sukzessive die Substanz des Eigentums entzieht, ist verfassungswidrig. Allerdings kann eine Sollertragsteuer auf das Vermögen verfassungsgemäß sein, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind:
   - Unter Beachtung der Grundsätze einer leistungs- und gleichheitsgerechten Besteuerung muss grundsätzlich jedes Vermögen gleichmäßig herangezogen werden, und zwar nach seinem aktuellen Marktwert. Die Bewertung ist sachverständig periodisch aktualisiert vorzunehmen.
   - Die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners ergibt sich nicht bereits aus der Feststellung eines bestimmten Vermögens, sondern aus der funktionellen und persönlichen Zuordnung des Vermögens mit seiner Ertragsbasis.
   - Vermögen in privater Nutzung ohne objektive oder im subjektiv festgelegten Nutzungszweck verankerte Ertragsfähigkeit darf nicht mit einer Sollertragsteuer belegt werden, weil sie dann in eine unerlaubte Substanzsteuer umschlägt. Personell zugeordnetes Vermögen ohne

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Ertragsfähigkeit oder ohne subjektiv disponierten Ertragszweck darf deshalb auch keiner Sollertragsteuer unterworfen werden.
- Der besteuernde Staat hat Folgewirkungen der Steuererhebung auf grundrechtliche Freiheiten zu berücksichtigen, auch wenn er keine außerfiskalischen Lenkungsziele verfolgt, jedoch die Beschränkung grundrechtlicher Freiräume von Gewicht ist.
- Eine Sollertragsteuer bei ertragsfähigem Vermögen muss die kumulativen Belastungswirkungen bei Hinzutreten einer zusätzlichen Steuer auf das bereits bestehende Abgabesystem realitätsgerecht berücksichtigen. Die Vermögensteuer auf Betriebsvermögen oder auf gewerblich genutzte Immobilien muss mit einer Besteuerung von Einkünften oder auch mit Realsteuerlasten abgestimmt werden, damit keine unverhältnismäßigen, gegen den Grundsatz der leistungsgerechten Besteuerung verstoßenden Wirkungen eintreten.

3. Die Verschonung oder Sonderbehandlung von Produktivvermögen oder sozial oder ökologisch nützlich ausgerichteten Vermögen bedarf stets einer besonderen Rechtfertigung. Sie wird vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) streng gleichheitsrechtlich geprüft. Durch die gleichheitsrechtlichen Bindungen wird es bei einer Wiederbelebung der Vermögensteuer außerordentlich schwierig werden, in einer rechtssicheren Weise wirtschaftspolitisch unerwünschte und die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft insgesamt schädigende Auswirkungen auf die Leistungsfähigkeit mittelständischer Unternehmen zu verhindern.
4. Auf der Grundlage der hier vorgelegten verfassungsrechtlichen Analyse ist zu empfehlen, entweder von der Wiederaufnahme der Vermögensbesteuerung abzusehen oder aber die Vermögensteuer mit dem Einkommensteuersystem und der Realbesteuerung so zu harmonisieren, dass die Gesamtsteuerbelastung nicht substanziell erhöht wird. Denn nur so können erhebliche negative Effekte auf die wünschenswerte private Vermögensbildung, auf gewerbliche und berufliche Freiheitsentfaltung sowie auf Kapitalbildung und Investitionen in Deutschland verhindert werden.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

A. Einleitung

I. Vermögensteuer im ideologischen Kraftfeld

Die Vermögensteuer ist ein heißes Eisen des politischen Betriebes, entzündbarer Stoff für Wahlkämpfe und Schachfigur auf dem Brett von Koalitionsverhandlungen. Für die einen sind Abgaben auf Vermögen der Inbegriff sozialer Gerechtigkeit. Wenn der Staat große Vermögen steuerlich heranzieht, macht er danach nicht nur ihre Gemeinwohlbindung deutlich, sondern er soll Vermögen auch abschmelzen, damit Ungleichgewichte in der Gesellschaft gemildert werden. Für die anderen ist die Vermögensteuer ein marktfeindlicher Angriff auf die Substanz des Eigentums, ein inkohärenter Systemwechsel in einem auf die Besteuerung von Einkommen ausgerichteten Steuerrecht.

Die Hitze im politischen Meinungsstreit entsteht aus einer auch mitunter ideologisch imprägnierten Lagerbildung: linke Kapitalismuskritik und sozialstaatlich motivierte Umverteilungspolitik auf der einen Seite sowie liberale Marktfreundlichkeit mit einem positiven Verständnis der institutionellen Bedeutung des Privateigentums auf der anderen Seite. Nach dem Zusammenbruch der Sowjetunion und dem Ende des Kalten Krieges schien diese Kontroverse mit ihren tieferen ideengeschichtlichen Wurzeln zunächst ein Ende gefunden zu haben. Aber sie ist heute wieder virulent. Auf der einen Seite der ideellen Prägungen stehen wirtschaftsliberale Theoretiker wie John Locke, Adam Smith, David Ricardo oder John Stuart Mill, auf der anderen Seite sind es Jean-Jacques Rousseau, Pierre-Joseph Proudhon, Karl Marx oder Karl Polanyi. Das Verfassungsrecht ist hier nicht der Schiedsrichter. Doch das Grundgesetz und die Europäischen Verträge tragen mit ihrem auf Selbstentfaltung gerichteten Menschenbild und ihrem Staats- und Gesellschaftsverständnis dazu bei, das Eigentum in seiner Bedeutung als rechtssichere Existenzgrundlage in personaler Verfügungsbefugnis angemessen zu verstehen und deshalb dem besteuernden Staat Leitplanken zu setzen, ohne die Rolle des Gesetzgebers bei der Gewährleistung sozialer Gerechtigkeit gering zu schätzen.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

II. Untersuchungsgegenstand und Aktualität des Themas

1. Ziel der Untersuchung

Die Studie soll die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Vermögensteuer und -abgabe mithilfe einer genealogischen Betrachtung untersuchen und die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Kontext heutiger Wertentscheidungen hinterfragen – auch in Anbetracht der Erfahrungen der Corona-Krise oder der Herausforderungen zur Begrenzung globaler Erwärmung. Ziel ist es, verfassungsrechtliche Argumente für und gegen die Zulässigkeit von Vermögensteuer und -abgabe dogmatisch zu prüfen. Die Studie soll zum einen einen Beitrag für Diskussionen um die Vermögensteuer in den kommenden Jahren bilden und zum anderen – gerade auch im Hinblick auf eine einmalige Vermögensabgabe – die konkret durch die Corona-Pandemie verursachten Umstände analysieren.

2. Aktuelle Lage

Mit Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995[1] wurden Teile des damals geltenden Vermögensteuergesetzes für verfassungswidrig erklärt und dem Bundesgesetzgeber ein Neuregelungsauftrag erteilt. Diesem Neuregelungsauftrag hat der Gesetzgeber nicht entsprochen, sodass die Vermögensteuer seit dem 1. Januar 1997 nicht mehr erhoben wird.[2] Daran hat sich bis dato nichts geändert. Doch die Vorschläge zur Wiedereinführung der Vermögensteuer sind nie verstummt und werden sogar wieder lauter. So ist im Wahlprogramm der Grünen für die Bundestagswahl 2021 zu lesen:

> „Die Einführung einer neuen Vermögensteuer für die Länder ist unser bevorzugtes Instrument."[3]

1 BVerfGE 93, 121 ff.

2 Nikolaus Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 2.

3 Bundestagswahlprogramm 2021 BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, S. 92, https://cms.gruene.de/uploads/documents/Wahlprogramm-DIE-GRUENEN-Bundestagswahl-2021_barrierefrei.pdf, zuletzt abgerufen am 29.09.2023.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Im Zukunftsprogramm der SPD heißt es:

> „Wir wollen die Vermögensteuer wieder in Kraft setzen, auch um die Finanzkraft der Länder für wichtige Zukunftsaufgaben zu verbessern. Wer sehr viel Vermögen hat, muss einen größeren Beitrag zur Finanzierung unseres Gemeinwesens leisten."[4]

Die Linkspartei fordert zur Bundestagswahl 2021:

> „Unser Grundgesetz sieht die Möglichkeit einer Vermögensteuer vor, wir wollen diese wieder erheben und Multimillionäre und Milliardäre mit einem progressiven Steuertarif von bis zu fünf Prozent in die Finanzierung einer gerechten Gesellschaft einbeziehen."[5]

Vor allem die Ungleichverteilung von Vermögen und eine gegensteuernde Umverteilungswirkung, aber auch ein erwartetes hohes Aufkommen von etwa 20 Mrd. Euro pro Jahr werden als Gründe angeführt.[6]

III. Verfassungsrechtliche Fragestellungen

Bereits in den 90er Jahren war die Bewertung von Vermögensteuer und Vermögensabgabe verfassungsrechtlich umstritten. Der Neuregelungsauftrag des Bundesverfassungsgerichts fiel in eine Zeit der wirtschaftlichen Liberalisierung und eines politischen Bestrebens, die Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft zu steigern, sodass von neuen Belastungen der Wirtschaft abgesehen werden sollte – ein Grund, warum die Vermögensteuer jahrzehntelang in der Versenkung verschwand. Aktuell ist eine Mentalitätsverschiebung zu beobachten, das gilt auch für die verfassungsrechtliche Beurteilung von Steuern. Zwar ist die Bedeutung von Art. 14 GG (Eigentumsschutz) und der anderer Grundrechte im Hinblick auf Steuern heute stärker im Spiel, aber noch weit davon entfernt, klar dogmatisch anerkannt zu sein. Wer immer noch Art. 14 GG vom Steuerrecht

4 Das Zukunftsprogramm der SPD, 2021, Kapitel: Wie wir unsere Politik finanzieren, https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Beschluesse/Programm/SPD-Zukunftsprogramm.pdf, zuletzt abgerufen am 29.09.2023.

5 Wahlprogramm zur Bundestagswahl 2021 der Partei DIE LINKE, S. 11, https://www.die-linke.de/fileadmin/download/wahlen2021/Wahlprogramm/DIE_LINKE_Wahlprogramm_zur_Bundestagswahl_2021.pdf, zuletzt abgerufen am 29.09.2023.

6 Stefan Bach/Andreas Thiemann, Hohes Aufkommenspotenzial bei Wiedererhebung der Vermögensteuer, DIW 2016, 79 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

sozusagen fernhalten will, wird immerhin Eingriffe in die Substanz anders als Eingriffe in Vermögenszuwächse als problematisch ansehen. Die Studie wird insofern auf Fragen der Steuergerechtigkeit und dabei auf die gesellschaftliche Bedeutung des Eigentums eingehen. Zu den aktuell offenen Rechtsfragen gehört gerade nach den Erfahrungen der Corona-Pandemie und im Blick auf die ökologische Transformation in Zeiten des Klimaschutzes die Zulässigkeit einer einmaligen Vermögensabgabe im Sinne der Lastenausgleichsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, die „in historischen Sondersituationen"[7] erhoben werden darf, wobei offen ist, ob das einmalig für die Nachkriegssituation war oder aber auch künftige Herausforderungen betrifft. Kann eine solche einmalige Abgabe in der Erhebung zeitlich gestreckt werden und sich so der Gestalt einer dauerhaften Vermögensabgabe anverwandeln?

Ist eine Vermögensteuer schon deshalb verfassungsrechtlich erlaubt, weil Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG sie erwähnt, weil sie den Ertrag den Ländern zuweist? Und wenn eine Vermögensteuer dem Grunde nach erlaubt ist, welchen verfassungsrechtlichen Bindungen unterliegt sie? Was darf als Vermögen herangezogen werden? Ist das Vermögen überhaupt ein tauglicher Steuergegenstand? Auf welche Ausgestaltungsaufgabe trifft der Gesetzgeber, wenn er Unternehmenseigentum und Familienbetriebe heranzieht: Gilt es, die steuerliche und sozialrechtliche Vorbelastung und instrumentelle Grundlage der Gemeinwohlfunktion des Eigentums nach Art. 14 Abs. 2 GG zu achten? Wie kann eine Vermögensteuer ausgestaltet sein, welche Lösung wäre näher an verfassungsrechtlichen Vorgaben: nur eine Sollertragsteuer oder womöglich eine gezielt Vermögensungleichheit abschmelzende Substanzbesteuerung?

In die Studie soll auch der ökonomische Grundgedanke der intertemporalen Betrachtung einfließen: Vermögensteuer und -abgabe belasten den vergangenen Konsumverzicht, der geübt wurde, um künftige Handlungsfreiheit zu erlangen. Die klassische Tugend des Sparens ist verblasst. Die Sparer als „Spätkonsumenten" fühlen sich bestraft durch das Zusammenwirken von Negativzinspolitik und Inflation. Die noch stärker ausfallende Vermögensinflation etwa bei Wertpapieren und Grundeigentum führt zu buchhalterischem Reichtum, dem nicht unbedingt ein gleich bemessener Zuwachs an Wohlstand entsprechen muss. Die Studie soll auch die Ver-

7 Christian Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz Kommentar, Werkstand: 101. EL Mai 2023, Art. 106, Rn. 115.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

wandtschaft von Kapitalertragsteuern und Vermögensteuern im Blick haben, was den synthetischen Einkommensbegriff in Frage stellt.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

B. Die Entwicklung der Vermögensteuer in Deutschland

I. Die Zeit vor Geltung des Grundgesetzes

Vom 1. April 1895 an wurde in Preußen auf der Grundlage des preußischen Ergänzungssteuergesetzes von 1893 Vermögensteuer erhoben.[8] Das Gesetz verstand sich als Ergänzung zur 1891 eingeführten Einkommensteuer.[9] § 4 des Ergänzungssteuergesetzes unterwarf als steuerbares Vermögen das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Abzug der Schulden (Nettoprinzip) der Vermögensteuer. Der Steuersatz war mit 0,05 Prozent allerdings sehr moderat, man muss jedoch berücksichtigen, dass der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer bei nur 4 Prozent lag und eine Kapitalverzinsung von ebenfalls 4 Prozent zu Grunde gelegt werden konnte. Es wurde nur eine maximale steuerliche Belastung von 5,25 Prozent des Ertrages erwartet, sodass eine Substanzbesteuerung im Ergebnis nicht stattfand.[10] Schon während der Zeit vor dem Ersten Weltkrieg als Ergänzungssteuer war die Vermögensteuer sperrig, zumal der Steuergegenstand arm an Konturen und sehr ausdeutungsfähig war. In seiner „Geschichte der Vermögensteuer" beklagte *Bruno Moll*, dass man „in den modernen Lehrbüchern der Finanzwissenschaft" vergeblich nach einer Definition des Begriffs der Vermögensteuer suche.[11]

1913 erfolgte mit dem Wehrbeitrag und dann im Verlauf des Krieges 1918 mit der Kriegsabgabe eine erweiternde Auffächerung der Vermögensteuer. In der Weimarer Republik wurde zunächst von Reichsfinanzminister *Matthias Erzberger* 1919 versucht, durch das „Reichsnotopfer"[12] – eine massive, aber nur einmalig zu leistende Vermögensteuer – die fiskalische

8 Die Vermögensteuer ist weitaus älteren Ursprungs, war im Mittelalter, wie im Feudalsystem nicht anders zu erwarten, an Grund und Boden geknüpft, siehe Bruno Moll, Zur Geschichte der Vermögensteuern, 1911, S. 36.

9 Frank-Michael Schwarz, Wiedereinführung der Vermögensteuer. Verfassungsrechtliche Bindungen für den Gesetzgeber, Relevanz und Gestaltungsspielräume für Familienunternehmen, 2017, S. 38.

10 Joachim Wieland, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, 2003, S. 9.

11 Bruno Moll, Zur Geschichte der Vermögensteuern, 1911, S. 1.

12 Gesetz über das Reichsnotopfer, RGBl. I, 1919 Nr. 252, S. 2189.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Krise des Reiches zu lindern. Ab 5.000 Mark betrug sie 10 Prozent und steigerte sich mit zunehmendem Vermögen, sodass ab 7 Mio. Mark darauf 65 Prozent Steuern gezahlt werden sollten. Die Wirkung verpuffte durch Kapitalflucht, durch massive Schwierigkeiten der Eintreibung[13] und durch die sich rasch beschleunigende Inflation. Mit dem Vermögensteuergesetz vom 8. April 1922 griff deshalb der Fiskus mit einer Reichssteuer neben der Einkommensteuer[14] auf diejenigen Vermögenswerte zu, die nicht von der galoppierenden Inflation betroffen waren: auf Immobilien, Edelmetalle, Perlen, Edelsteine, Schmuck und Kunstsammlungen. Mit einem relativ niedrigen Steuersatz von einem Prozent und niedrigen Schätzwerten des Vermögens (unter Marktwert)[15] blieb die Abgabe beständig im Steuersystem erhalten, fiel im Ertrag aber vergleichsweise schwach aus.

II. Soforthilfe und Lastenausgleich seit 1949

Nach dem Zweiten Weltkrieg wurden Vermögensabgaben zur Finanzierung des Lastenausgleichs erhoben. Schon mit dem Soforthilfegesetz (SHG), das am 18. August 1949 in Kraft trat, wurde eine allgemeine Soforthilfeabgabe, eine Art Vermögensabgabe, von 2 Prozent auf Grundvermögen eingeführt. Zusammen mit ähnlichen Abgaben wurde bereits vor Inkrafttreten des Lastenausgleichsgesetzes ein für damalige Verhältnisse sehr hoher Betrag von 6,4 Mrd. D-Mark im Aufkommen erzielt, der die Ausgaben deckte.[16] Mit dem Gesetz über den Lastenausgleich (LAG), das zum 1. September 1952 in Kraft trat, wurden Lastenausgleichsabgaben erhoben: eine Vermögens-, die Hypothekengewinn- und die Kreditgewinnabgabe. Mit ihnen wurde bei steigenden Anteilen aus dem allgemeinen Staatshaushalt immerhin

13 Siehe insoweit auch bereits das Gesetz betreffend die beschleunigte Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers vom 22. Dezember 1920, RGBl. I, 1920 Nr. 7891, S. 2114.

14 Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 915.

15 Noch in den neunziger Jahren wurden für Immobilien Einheitswerte von 1964 zu Grunde gelegt, die teilweise nur noch 10 % des Marktwertes ausmachten.

16 Henning Bartels, Überblick über den Lastenausgleich. Beitrag auf der Konferenz „Kriegsfolgenarchivgut" in Bayreuth, 14.10.2019, https://www.bundesarchiv.de/DE/Content/Publikationen/Aufsaetze/kriegsfolgenarchivgut-p1-bartels.html, zuletzt abgerufen am 17.1.2022.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

noch ein Drittel der gesamten Ausgaben finanziert (53 Mrd. D-Mark von 145 Mrd. D-Mark).[17]

Die Höhe dieser Abgabe wurde nach der Höhe des Vermögens mit Stand vom 21. Juni 1948 berechnet, also einen Tag nach Einführung der D-Mark in den drei westlichen Besatzungszonen. Die Abgabe belief sich auf 50 Prozent des berechneten Vermögenswertes, konnte aber in bis zu 120 vierteljährlichen Raten, also verteilt auf 30 Jahre, in den Ausgleichsfonds eingezahlt werden. Durch die Verteilung auf viele Jahre betrug die Belastung per anno nur 1,67 Prozent, sodass sie in der Zeit hoher Wachstums- und Wertsteigerungsraten wiederum regelmäßig aus den Erträgen des betroffenen Vermögens geleistet werden konnte, ohne die Vermögenssubstanz zu gefährden.

Mit dem Vermögensteuergesetz vom 16. Januar 1952 wurde daneben eine reguläre Vermögensteuer, wie sie gesetzlich 1925 und 1934 ausgebildet worden war, fortgeschrieben und dann mit dem Vermögensteuergesetz vom 17. April 1974[18] neu verabschiedet.

III. Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1995

1. Gegenstand und Aktualität

§ 10 Nr. 1 des Vermögensteuergesetz vom 17. April 1974 in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990, zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. September 1994, war Gegenstand einer Richtervorlage des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz nach Art. 100 GG. Das Bundesverfassungsgericht (Zweiter Senat) hat darüber mit seinem Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 wegweisend entschieden. Im Kern ging es um eine gleichheitsrechtliche Frage. Der verfassungsrechtliche Maßstab war Art. 3 Abs. 1 GG. Das Vorlagegericht war davon überzeugt, dass § 10 Nr. 1 des Vermögensteuergesetzes (VStG) verfassungswidrig sei, soweit der dort vorgesehene Steuersatz einheitlich sowohl auf Grundvermögen anzuwenden sei, das mit einem die Marktverhältnisse nicht widerspiegelnden Einheitswert in die vermögensteuerliche Bemessungsgrundlage eingehe, während

17 Henning Bartels, Überblick über den Lastenausgleich. Beitrag auf der Konferenz „Kriegsfolgenarchivgut“ in Bayreuth, 14.10.2019, https://www.bundesarchiv.de/DE/Content/Publikationen/Aufsaetze/kriegsfolgenarchivgut-p1-bartels.html, zuletzt abgerufen am 17.1.2022.

18 BGBl. I S. 949.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

das sonstige Vermögen mit seinem gemeinen Wert berücksichtigt werde. Die Einheitswerte des Grundvermögens seien erheblich unterbewertet, weil diese Werte seit 1964 nicht mehr an die realen Wertsteigerungen angepasst worden seien.

Das Bundesverfassungsgericht folgt dieser Argumentation, insofern das Bewertungsrecht der vermögensteuerlichen Bemessungsgrundlage in mehrfacher Hinsicht unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe zugrunde legte. Der Gleichheitssatz verlange für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach – unbeschadet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen – gebotene Gleichmaß verwirkliche sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen erreiche.[19]

2. Ertrag und Substanz: Was schützt die Eigentumsgarantie?

Für das Verständnis der Vermögensteuer entscheidend sind folgende Argumentationsschritte: Zunächst weist das Gericht die immer wieder geäußerte pauschale Vorstellung, der Staat dürfe den Ertrag wirtschaftlicher Leistung, aber nicht die Eigentumssubstanz besteuern, dem Grunde nach zurück:

> „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 [7]). 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]).“[20]

Alles andere müsste die Ertragsverteilungsnorm des Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG zum verfassungswidrigen Verfassungsrecht erklären – ein Gedanke, dem der Senat nicht nahetritt. Unmittelbar daran angeschlossen folgt jedoch eine eigentumsdogmatisch wichtige Betrachtung, wonach in jedem Fall die Privatnützigkeit des Erworbenen und die Verfügungsbefugnis über geschaffene vermögenswerte Rechtspositionen „jedenfalls im Kern erhalten bleiben“:

19 BVerfGE 93, 121 (134 f.).
20 BVerfGE 93, 121 (134 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

„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]).“[21]

Damit ist das allgemein für Grundrechtseingriffe geltende Übermaßverbot gemeint, das aber im Eigentumsbereich auf das Verbot einer entschädigungslosen Enteignung trifft. Jede Verhältnismäßigkeitserwägung setzt allerdings auch legitime Zwecke auf der Seite der Begründung eines Grundrechtseingriffs voraus und hier lässt es der Senat ausdrücklich offen, ob überhaupt und wenn ja inwieweit die Vermögensteuer „unter anderen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen“ auch als „Instrument der Umverteilung“ eingesetzt werden könnte.[22]

Damit ist zum einen gesagt, dass unter dem gegenwärtigen, kumulativ wirkenden Steuerrecht eine solche Verteilungszwecksetzung verfassungswidrig ist und möglicherweise auch unter anderen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen verfassungswidrig sein könnte, weil Umverteilung hier ja letztlich die entschädigungslose Entziehung von Eigentumssubstanz meint. Dabei hebt der Senat hervor, dass der Steuerertrag der bis zur Entscheidung des Gerichts erhobenen Vermögensteuer gerade auf der einen Seite durch die Belastung des Unternehmensvermögens erzielt wurde. Auf der anderen Seite waren die Einheitswerte von Grundstücken nicht realistisch angelegt und insofern war dort eine gleichsam flächendeckende, eine systematische Verschonung zu registrieren, während das Unternehmenseigentum mehrfach fiskalisch herangezogen wurde, ohne dass die Bewahrung der gebotenen Privatnützigkeit vom Gesetzgeber im Gesamtzusammenhang überprüft worden sei. Aber das ist die Gleichheitsdimension der Frage, während der freiheitsrechtliche Gehalt auf einer anderen Bühne spielt, nicht auf der von Art. 3 Abs. 1 GG, sondern auf der von Art. 14 GG. Gewiss gilt: Der Senat hätte es mit der Feststellung des Gleichheitsverstoßes bewenden lassen können. Indes wäre eine Verfassungsrechtsprechung, die den Gesetzgeber bei einer Neugestaltung sehenden Auges möglicherweise in einen

21 BVerfGE 93, 121 (135).
22 BVerfGE 93, 121 (135).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

weiteren Verfassungsverstoß laufen lässt, keine weitsichtige Auslegung des Grundgesetzes, die dem Karlsruher Gericht aber abverlangt ist.

3. Kritik am Vermögensteuerbeschluss

Die Kritik an der Vermögensteuer-Entscheidung vom 22. Juni 1995 wendet sich nicht nur gegen das angeblich unerlaubte obiter dictum des Senats zum Halbteilungsgrundsatz, sondern folgt auch in einem anderen Punkt den Argumenten des damals dissentierenden Richters Ernst-Wolfgang Böckenförde. Anders als der Senat hält Böckenförde mit seiner Mindermeinung eine laufende Besteuerung der Vermögenssubstanz für verfassungsrechtlich erlaubt, während der Senat das nur für die einmalige Vermögensabgabe in außergewöhnlichen Notlagen für verfassungsrechtlich möglich ansieht. Böckenförde hält an dem traditionellen Dogma fest, dass alle Steuerpflichten immer nur Geldleistungspflichten seien, auch wenn sie an Eigentumspositionen notwendig anknüpfen, diese im Wert mindern oder sogar in der Substanz etwa durch Veräußerungszwang faktisch entziehen. Nur in diesem äußersten Fall bei Steuern, die erdrosselnd wirken, könnte nach dieser Ansicht das Eigentumsgrundrecht als Prüfungsmaßstab überhaupt in Betracht kommen. Es mag dahinstehen, ob das bereits eine dem Eigentumsgrundrecht die Substanz nehmende Auffassung ist, jedenfalls folgt sie keiner grundrechtsfreundlichen Auslegungsmaxime, wie dies sonst regelmäßig vorkommt.

Es ist bereits unzutreffend, wenn Böckenförde darauf hinweist, dass ein Prozent Steuer auf das Vermögen nicht ernsthaft die Freiheit einschränke.[23] Er übersieht dabei, dass die jährliche Erhebung auf eine Vermögenssubstanz in der Summe die Substanz sukzessive abschmelzen lässt, wenn sie nicht aus Erträgen (gegen)finanziert werden kann. Es wird auch übersehen, dass gebundenes Vermögen, sei es in Immobilien oder sei es im Betriebsvermögen, einen hohen Marktwert bei geringer Rendite und Liquidität haben kann, sodass auch ein Prozent auf einen sehr werthaltigen Vermögensstamm zu einer erheblichen Belastung für die Fortführung eines

23 „Diese Grenze, die für eine Vermögensteuer nur im Wege der Gesamtbetrachtung, auch unter Berücksichtigung sonstiger Einkunftsquellen 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.“, Ernst-Wolfgang Böckenförde, Sondervotum, BVerfGE 93, 121 (154).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Unternehmens führen kann. Diese Kluft zwischen Wert und Ertragsfähigkeit vermag Zwänge auszulösen, das Eigentum zumindest teilweise zu verwerten, um einer „bloßen" Geldleistungspflicht zu genügen, die für den Gewährleistungsgehalt des Eigentums angeblich irrelevant sein soll.

4. Rückkehr zur Erdrosselungsmetapher?

Es ist erstaunlich, wie lange sich die längst antiquiert wirkende Erdrosselungsmetapher bis in die jüngste Rechtsprechung halten konnte,[24] obwohl sie der ausdrücklich bekräftigten, grundrechtsdogmatisch wesentlich besser begründeten und grundrechtsfreundlicheren Linie des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts widerspricht. Denn auch bei Verabschiedung des schematisch verstandenen Halbteilungsgrundsatzes heißt es dort im Beschluss des Zweiten Senats vom 18. Januar 2006:

> „Der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) kommt im Gesamtgefüge der Grundrechte die Aufgabe zu, dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu sichern und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens zu ermöglichen (stRspr; vgl. BVerfGE 24, 367 <389>; 104, 1 <8 f.> m.w.N.). Der Schutz betrifft grundsätzlich alle vermögenswerten Rechte, die dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf (vgl. BVerfGE 112, 93 <107> m.w.N.). Damit schützt die Eigentumsgarantie nicht nur dingliche oder sonstige gegenüber jedermann wirkende Rechtspositionen, sondern auch schuldrechtliche Ansprüche (vgl. BVerfGE 83, 201 <208> m.w.N.). Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet das Recht, die geschützten vermögens-

24 „Eine Verschärfung des Prüfungsmaßstabs aufgrund von Freiheitsrechten ist hier nicht geboten. Art. 14 Abs. 1 GG ist durch die Vollverzinsung zulasten der Steuerpflichtigen von vornherein nicht betroffen. Die Auferlegung einer Zinszahlungspflicht beeinträchtigt die Vermögensverhältnisse der Betroffenen nicht so grundlegend, dass sie eine erdrosselnde Wirkung entfaltet (vgl. dazu BVerfGE 95, 267 <300>; 96, 375 <397>; stRspr).", BVerfGE 158, 282 (Rn. 117). Dabei wird „souverän" die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats vom Ersten Senat nicht zur Kenntnis genommen, vielleicht auch, weil man meint, dass der andere Senat unzulässig, d.h. ohne Anrufung des Plenums von der alten Rechtsprechungslinie abgewichen sei.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

werten Rechte innezuhaben, zu nutzen, zu verwalten und über sie zu verfügen (vgl. BVerfGE 97, 350 <370>; 105, 17 <30>)."[25]

5. Teleologische Reduktion einer mit Art. 14 GG vereinbaren laufenden Vermögensteuer

Im Ergebnis hält das Bundesverfassungsgericht die Erhebung einer laufenden Vermögensteuer nach wie vor nur als Sollertragsteuer für unbedenklich. So wird sowohl der Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 als auch der Beschluss des Zweiten Senats vom 18. Januar 2006 gelesen werden müssen:

„Entsprechend knüpfen die verwendeten Begriffe (‚Vermögensstamm', ‚Substanz des Vermögens', ‚Vermögensertrag', ‚Sollertrag') nicht an Begriffe des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts an und sind vor dem Hintergrund einer hinzutretenden Vermögensteuerbelastung zu betrachten: Da der ‚Vermögensstamm' steuerlich grundsätzlich unangetastet bleiben soll, wird die Vermögensteuer als ‚Soll-Ertragsteuer' verstanden (vgl. BVerfGE 93, 121 <137>), die dadurch in Konkurrenz zu Ertragsteuern wie der Einkommen- oder Gewerbesteuer tritt. Allein auf dieses Zusammentreffen der Vermögensteuer mit den übrigen Steuern bezog sich dort der ‚Halbteilungsgrundsatz' als Belastungsobergrenze. Die daraus entstehende Belastungswirkung ist nicht ohne weiteres mit der Belastungswirkung vergleichbar, die durch die Einkommen- und Gewerbesteuer oder allein durch die Einkommensteuer entsteht. Denn während eine hinzutretende Vermögensteuer gerade darauf angelegt ist, die vermögenswerten Rechtspositionen, die in ihrer Bemessungsgrundlage zusammengefasst werden, jährlich wiederholend und unabhängig vom tatsächlichen Ertrag als Besteuerungsobjekt heranzuziehen (‚wiederkehrende Steuer'; vgl. BVerfGE 93, 121 <137>), zielen Einkommen- und Gewerbe(ertrag)steuer gerade darauf ab, einen tatsächlichen Hinzuerwerb nur einmal im Jahr seiner Entstehung steuerlich zu erfassen."[26]

25 BVerfGE 115, 97 (110 f.).
26 BVerfGE 115, 97 (109).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

IV. Praktische Konsequenzen

Das Vermögensteuergesetz des Bundes gilt fort, wird aber nicht mehr angewandt. Das führt dazu, dass auf der Grundlage der konkurrierenden Gesetzgebung die Länder (Art. 72 Abs. 2, Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 3 GG) keine eigenen Vermögensteuergesetze erlassen dürfen, weil das nur unangewendet bleibende Bundesgesetz insoweit weiterhin eine Sperrwirkung entfaltet.[27] Würde allerdings der Bund das Vermögensteuergesetz aufheben, könnten die Länder mit eigenen Gesetzen Vermögensteuern erlassen.[28] Das wäre verfassungsrechtlich zulässig, wenngleich rechtspolitisch wenig wünschenswert. Die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet rechtfertigt nicht nur, sondern erfordert geradezu eine einheitliche Regelung und sei es nur eine Sperre. Denn angesichts erheblicher wirtschaftlicher Leistungsunterschiede wäre eine länderspezifische Vermögensteuer ein neuer Pfahl im Fleisch des bundesstaatlichen Gefüges: Die weniger wettbewerbsfähigen Länder würden wohl kaum davon Gebrauch machen, aus Furcht vor wirtschaftlicher Abwanderung; die wohlhabenden dagegen könnten sich mit einer neuen Finanzquelle ausstatten. Am Ende müsste vermutlich der Bund wieder ausgleichen. Auch das öffentliche Verständnis einer gleichheitsgerechten Belastung im Bundesgebiet würde ein weiteres Mal leiden.

27 Zutreffend insoweit Alexander Thiele, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023, S. 22.

28 Gregor Kirchhof, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Vermögensteuer, FR 2021, 517 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

C. Steuergerechtigkeit als Verfassungsprinzip

I. Allgemeine Steuerrechtfertigung: Die Beziehung rechtlicher und ethischer Diskurse

Zu den prägenden Prinzipien des Steuerrechts gehören die Realitätsgerechtigkeit, das Leistungsfähigkeitsprinzip und der Grundsatz der Folgerichtigkeit.[29] Ob es daneben noch abstraktere, „größere" Gerechtigkeitsmaßstäbe gibt, die aus der Rechtsphilosophie, der politischen Philosophie oder auch aus einer ökonomischen Analyse des Rechts[30] herangezogen werden können, wird unter Juristen regelmäßig bezweifelt. Mitunter werden Gerechtigkeitsfragen schon deshalb zurückgewiesen, weil als Rechtfertigung für jede Steuer das fiskalische Einnahmeinteresse in jedem Fall ausreichend sei: Schließlich müsste sich ein Gemeinwesen hinreichend finanzieren. Demgegenüber wird als allgemeinste Form der Gerechtigkeit der Gleichheitssatz herangezogen. Danach sind Steuern nur gerechtfertigt, wenn sie gerecht sind und gerecht sei eine Steuer nur dann, wenn die Gesamtsteuerlast gerecht auf den Einzelnen verteilt und dabei nach seiner jeweiligen Leistungsfähigkeit differenziert werde.[31]

Verfassungsrecht ist gewiss nicht mit Ethik zu verwechseln, sodass aus Grundsätzen einer materialen Rechtsethik nicht uno actu Verfassungsprinzipien der Besteuerung, seien es Gründe zur Rechtfertigung von Steuern oder Gründe zur Begrenzung der Steuerlast deduziert werden können. Wer demnach mit einem rechtswissenschaftlich professionellen Verständnis an die Sache herangeht, wird die Grundsätze der Folgerichtigkeit und der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit womöglich für die richterlich gewonnene verbindliche Konkretisierung allgemeiner Gerechtigkeitsmaßstä-

29 Dazu unten D.

30 Christophe Chamley, Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives, Econometrica 54 (1986), 607 ff.; Johann K. Brunner, Vermögensbesteuerung: die ökonomische Sicht, in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, 2013, S. 143 ff.

31 Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 1. Auflage 1993, S. VIII; ihn zitierend und mit Hinweis auf ablehnende Stimmen: Walter E. Weisflog, Steuergerechtigkeit in Großbritannien, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 537 (539 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

be halten, doch das ohne fassbare Konsequenzen für die Dogmatik des Steuerrechts.

Ethik und Recht sind in der Tat getrennte normative Diskurse, die anderen Operationsregeln folgen. Doch die Überakzentuierung der Verschiedenheit würde vielleicht doch den sublimen Einfluss ineinander verschränkter normativer Ordnungen unterschätzen.[32] Die Verfassungsauslegung erfolgt nicht in einem gesellschaftspolitischen Vakuum. Alltagsmoral und reflektierte Ethik beeinflussen das normative Grundverständnis ebenso wie das verfassungsrechtliche Verständnis der grundrechtlichen Werteordnung. Insbesondere das im Blick auf die Grundrechte gewonnene verfassungsrechtliche Menschenbild ist einerseits auf Konstanz angelegt, das beweist die Verbindung von Art. 1 Abs. 1 GG mit Art. 79 Abs. 3 GG. Doch andererseits bleibt das Verständnis auch der Würde des Menschen nicht unbeeinflusst von neuen gesellschaftlichen Auffassungen und sich entwickelnden Grundüberzeugungen. Seit Beginn der Neuzeit hat politische Philosophie den machtpolitischen Diskurs mit beeinflusst und auch immer wieder zu einer Debatte über materielle Rechtsethik beigetragen. Das galt auch für die Frage der Steuergerechtigkeit.

II. Klassische Gerechtigkeitsargumente für und wider Einkommen- und Vermögensteuern

Die Gerechtigkeitsdebatte im neuzeitlichen Staat war in England zur Zeit eines Adam Smith fortgeschritten. Die Parlamentarisierung des Steuerzu-

32 Zur Verschränkung von personaler Autonomie und sozialen Ordnungen siehe etwa Fritz Böhle/Stephanie Stadelbacher, Soziale Ordnung durch Selbstorganisation und Grenzen der Rationalisierung des Handelns – Zur Notwendigkeit und Möglichkeit einer Erweiterung kognitiver Handlungsorientierungen in der reflexiven Moderne, in: Fritz Böhle/Werner Schneider (Hrsg.), Subjekt – Handeln – Institution, 2016, S. 357 ff.; in der soziologischen Systemtheorie würde man eine strukturelle Kopplung zwischen zwei Funktionssystemen (hier etwa Recht und Moral/Wissenschaft) als Verschränkung thematisieren. Siehe dazu Niklas Luhmann, Das Recht der Gesellschaft, 1993, S. 441, der hier betont, dass strukturelle Kopplungen Systeme zugleich trennen und verbinden. Wenn im Rechtssystem der Begriff Gerechtigkeit gebraucht wird, zum Beispiel als Leistungsgerechtigkeit, so wird die Nähe zu philosophischen oder alltagsweltlichen Gerechtigkeitsdiskursen erzeugt und zugleich deutlich gemacht, dass es sich gleichwohl um eine rein rechtliche am Gleichheitssatz orientierte Argumentation handelt, indes im Bewusstsein der Möglichkeit und realen Existenz eines außerrechtlichen Gerechtigkeitsdiskurses.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

griffs folgte einer politisch-formellen und pragmatischen Gerechtigkeitsidee, dass diejenigen über Steuern zu entscheiden haben, die sie zahlen. Evident der Suche nach Gerechtigkeit folgte eine Luxuskonsumbesteuerung, weil im Konsum von Luxuswaren sich besondere Leistungsfähigkeit manifestiere.[33] Historisch schwieriger durchzusetzen war eine Einkommensteuer, in England auch deshalb, weil die Offenbarung der Vermögensverhältnisse, auch des Einkommens, als Übergriff in die Privatsphäre auf Widerstand stieß. Dennoch war im 18. und 19. Jahrhundert eine flache Besteuerung des Einkommens (z.B. eine 10-prozentige Flat-Tax) grundsätzlich (im Rahmen des Schedulensystems[34]) als gerecht anerkannt.[35]

Die Gerechtigkeitsmaßstäbe wurden auch in einer Differenzierung nach der Art und Weise der Einkunftsgewinnung, geprägt durch das puritanische Wertesystem einer Arbeitsgesellschaft, gewonnen. Die Unterscheidung zwischen Arbeitseinkommen und „unearned income" setzte bereits einen Akzent. So wurden in England im 20. Jahrhundert über lange Zeit (bis 1984) die Einkünfte aus Kapitalvermögen einem relativ höheren Steuersatz unterworfen als das Arbeitseinkommen.[36]

Insbesondere bei der mit der Vermögensbesteuerung systematisch verwandten Erbschaftsteuer gibt es seit langem eine markante Gerechtigkeitsdebatte. Üblicherweise ist es gerade der Umverteilungszweck, der bei der Erbschaftsteuer als Rechtfertigung herangezogen wird,[37] aber auch der alte

33 Walter E. Weisflog, Steuergerechtigkeit in Großbritannien, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 537 (542).

34 Als Schedulensystem bezeichnet man eine differenzierte Einkommensbesteuerung, die Einkünfte in verschiedene Kategorien einteilt ohne sie gemeinsam (wie die synthetische Einkommensbesteuerung) unter einem Einkommens- oder Einkünftebegriff zu erfassen, und diese dann eben auch nicht einem gemeinsamen, sondern je nach Kategorie unterschiedlichen Steuersätzen zu unterwerfen. So wurde die Abgeltungssteuer als Abkehr von der synthetischen Besteuerung und Hinwendung zur Schedulenbesteuerung verstanden: Swen O. Bäuml/Patrick Gageur, Die geplante Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte, FR 2006, 213 ff.

35 Walter E. Weisflog, Steuergerechtigkeit in Großbritannien, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 537 (546 f.). Zur U.S.-amerikanischen Diskussion siehe auch Jens Beckert, Unverdientes Vermögen. Soziologie des Erbrechts, 2004, S. 97 f.

36 Walter E. Weisflog, Steuergerechtigkeit in Großbritannien, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 537 (547).

37 Georg Crezelius, Erbschaftssteuerrecht und Erbschaftssteuerpolitik, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

meritokratische Gedanke, dass akkumuliertes Vermögen anders als laufende Einkünfte an und für sich „unverdient" sei.

Die Besteuerung des Vermögens erscheint schon auf den ersten Blick für viele geradezu als eine ideal-gerechte, als von der christlichen Nächstenliebe geforderte Abgabe, im Sozialstaatsprinzip verkörperte Maßnahme im Sinn einer ausgleichenden Umverteilung: Wer viel hat, soll etwas abgeben. Die Besitz- und Vermögenslosen sind von der Steuer nicht betroffen, aber das Aufkommen kann für ihre Zwecke verwendet werden.

III. Chancengerechte Lebensverhältnisse durch Vermögensumverteilung?

Nicht nur das summarische Abflussprinzip eines „Von-Viel-zu-Wenig" mutet bereits in einem aristotelischen Sinne gerecht an, auch eine gesellschaftspolitisch modernere Betrachtungsweise sieht in der Vermögensteuer einen idealen Mechanismus zur Herstellung chancengerechter Lebensverhältnisse.[38] Ausgangspunkt einer solchen Analyse ist nicht nur die in einer laienhaften ökonomischen Parallelwertung anzutreffende Vermutung, dass große Vermögen gleichsam automatisch noch größere Vermögen generieren und die wenigen Vermögenden so ihren gesellschaftlichen Einfluss und die Möglichkeit, über die zentralen Ressourcen der Gesellschaft zu verfügen, immer stärker in ihrer Hand konzentrieren, während umgekehrt die breite Masse der Menschen ohne den Zugriff auf solche Ressourcen in ihren Chancen immer stärker beeinträchtigt wird. Die politisch herbeigeführte Umverteilung gesellschaftlich entstandener Eigentumspositionen durch eine Vermögensteuer soll Konzentrationen wirtschaftlicher Macht und damit die Verstetigung von Asymmetrien aufgrund der mit Vermögen eröffneten Möglichkeiten vermindern und damit in der Vorstellung ihrer Anhänger die Gesellschaft chancengerechter und durchlässiger für alle gestalten.[39]

---

70. Geburtstag, 1995, S. 403 (407); Jens Beckert, Neid oder soziale Gerechtigkeit? Die gesellschaftliche Umkämpftheit der Erbschaftssteuer, APuZ 2017, 23 ff.

38 Zur auch in den USA in 20. Jahrhundert bestehenden Kritik an einer dynastischen Vermögensverschiebung mit der Gefahr einer Verkrustung der gesellschaftlichen Entfaltungsverhältnisse: Jens Beckert, Unverdientes Vermögen. Soziologie des Erbrechts, 2004, S. 210 f.

39 Zu den Zielen einer Vermögensteuer: Clemens Fuest, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 3.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Diese Einschätzung mag in einer wenig durchlässigen Gesellschaftskonstruktion mit Standes- und Klassenschranken realistischer gewesen sein. Natürlich gibt es viele Beispiele, dass es Familien über Generationen hinweg gelingt, reich zu bleiben und aus Reichtum gesellschaftlichen Einfluss zu generieren, der dann wiederum die Möglichkeiten zur Bildung von Vermögen befördert. Auch heute haben elterliche Investitionen in Bildung, Erziehung zur Aufstiegsorientierung und biografische Internationalisierung gewiss signifikante, messbare Anteile am späteren Erwerbserfolg. Allerdings werden gegenwärtig in der westlichen Welt die wirklich großen Vermögen von Menschen gehalten, die ohne ererbtes Vermögen gestartet sind. Beispiele hierfür sind Elon Musk (Tesla) mit über 230 Mrd. US-Dollar, Jeff Bezos (Amazon) mit über 150 Mrd. Dollar, Bernard Arnault (Dior/Vuitton) mit etwa 226 Mrd. Dollar, Larry Ellison (Oracle) mit knapp 150 Mrd. Dollar, Bill Gates (Microsoft) mit weit über 100 Mrd. Dollar, Larry Page (Google/Alphabet) oder Mark Zuckerberg (Facebook/Meta) mit jeweils etwa 100 Mrd. Dollar Vermögen.[40] Aus dieser Liste wirklich reicher Menschen ist zwar Bill Gates der Sohn eines wohlhabenden Anwalts und Bernard Arnault ist der Sohn eines (kleinen) Immobilienunternehmers, ansonsten fehlt es gerade bei den reichsten Menschen an Belegen dafür, dass durchschlagender wirtschaftlicher Erfolg von einer ererbten Vermögensposition abhängt. Bei dieser Gruppe scheint eher das Gegenteil zuzutreffen.

Es ist zudem unbelegt, jedenfalls umstritten, dass die Bildung großer Vermögen nach einem Nullsummenspiel wie im System verbundener Röhren größere Armut hervorbringt. Die Behauptung, dass die Reichen immer reicher *und deshalb* die Armen immer ärmer würden, lässt sich in einer komplexen Wirtschaftsformation kaum belegen. Schon Marx scheiterte mit seiner „Verelendungsthese", wonach der Konzentrationsprozess des Kapitals unweigerlich zu immer schärferer Ausbeutung und Massenverelendung führen müsse.[41] Wäre ein solcher Effekt tatsächlich empirisch belegbar, müsste der Verfassungsstaat aus dem Staatsziel der sozialen Schutzverpflichtung heraus womöglich tatsächlich den „Reichtum bekämpfen". Doch hinter solchen Gewissheiten steht regelmäßig deutlich mehr Ideolo-

40 Statista Research Department, https://de.statista.com/statistik/daten/studie/181482/umfrage/liste-der-top-25-milliardaere-weltweit/, Stand: 26.06.2023.

41 Wolf Wagner, Verelendungstheorie – die hilflose Kapitalismuskritik, 1976. Mit der stürmischen Entwicklung des Lebensstandards in westlichen Demokratien nach 1945 wurde es still um die Rezeption der Maxime-Theorie, sie hat aber noch eine gewisse Virulenz als Annahme einer relativen Verelendung im Hinweis auf die sinkende Lohnquote.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

gie als Empirie. Jean-Jacques Rousseau hat die einflussreiche Erzählung in die Welt gesetzt, dass mit der ersten Einzäunung eines Grundstücks, mit dem Privateigentum, alles Unrecht in die Welt gekommen sei.[42] Diese säkularisierte Erbsündenerzählung ist indes ein ideologisches Artefakt und keine sozialwissenschaftliche Beobachtung. Ob große Vermögen in der Summe der gesellschaftlichen Wirkkräfte positiv für die Chancen der Menschen wirken oder zu einem Instrument der unterdrückenden Herrschaft und einer Möglichkeitsverkürzung für die Mehrheit werden: Das hängt allein von den ordnungspolitischen Rahmenbedingungen der Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung ab. Als Konzentration wirtschaftlicher Potenz beispielsweise können Vermögen den Wettbewerb verzerren, deshalb hat das ordoliberale System der sozialen Marktwirtschaft, aber auch das US-amerikanische System ein Kartellverbot und eine staatliche Überwachung des Wettbewerbs angeordnet. Das marktwirtschaftliche Wettbewerbssystem enthält den Anreiz zu einer asymmetrischen Vermögensverteilung, weil sonst Wettbewerb seinen Antrieb und damit seinen Sinn verliert. Das wird vom europäischen Unionsrecht als einer der tragenden Säulen der Integration verfasst, wenn Art. 3 Abs. 3 des Vertrages über die Europäische Union (EUV) bestimmt, dass die Union auf die nachhaltige Entwicklung Europas auf der Grundlage eines ausgewogenen Wirtschaftswachstums und von Preisstabilität sowie eine „in hohem Maße wettbewerbsfähige soziale Marktwirtschaft" hinwirkt.

Die anerkannten rechtsstaatlichen Demokratien sind keineswegs zufällig Marktgesellschaften, was nicht übersieht, dass sie gewiss nicht frei sind von erheblichen sozialen Disparitäten und Defiziten. Aber sie haben sich, was Freiheiten, Freiräume und Wohlstand angeht, allen konkurrierenden Planwirtschaften, die das Eigentum in privater Verfügung und private Vermögen systematisch bekämpfen, als weit überlegen erwiesen. Dazu ist nur ein kursorischer Blick nach Kuba, Nordkorea, Nicaragua oder Venezuela nötig. Auch die Oligarchien mit politisch stärker deformierter Marktwirtschaft wie Russland oder im halboligarchischen System der Türkei hinken den Wohlfahrtsleistungen für die Masse der Bevölkerung, verglichen mit Ländern wie Frankreich, Deutschland oder den USA weit hinterher. Auf der anderen Seite haben auch neoliberale Experimente wie in Chile zwar den volkswirtschaftlichen Erfolg (Wachstum) gesteigert, aber ebenfalls ein

42 Jean-Jacques Rousseau, Diskurs über die Ungleichheit. Discours sur l'inégalité, Kritische Ausgabe des integralen Textes, 7. Aufl. 2019.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

höheres Maß sozialer Ungleichheit als die stärker ordoliberalen Systemvarianten hervorgebracht.[43] Das System des politisch gelenkten Kapitalismus in China schließlich produziert neben dem damit bereits konzeptionell verbundenen Verlust an Freiheit gewiss nicht weniger soziale Ungleichheit als die USA oder gar die EU.[44]

Der internationale Vergleich sozialer Ungleichheit und die Bewertung von Vermögensungleichheit als Gerechtigkeitsproblem ist häufig bereits dadurch erschwert, dass statistische Aussagezusammenhänge entweder politisch zielgerichtet oder unabsichtlich verzerrt oder unvollständig dargestellt und verwendet werden. Auf den ersten Blick scheint die Vermögensungleichheit in Deutschland gravierend zu sein. So wird diagnostiziert: Die Deutschen verfügen „durchschnittlich über ein Nettovermögen von 182.000 US-Dollar. Der Median beträgt jedoch lediglich 50.000 US-Dollar – ein Hinweis darauf, dass sich die Vermögen vor allem auf einen kleinen Kreis der Bevölkerung konzentrieren. Auffällig ist, dass lediglich 71 Prozent überhaupt ein positives Nettovermögen besitzen."[45] Solche zutreffenden Befunde werden häufig als Gerechtigkeitsfrage thematisiert, obwohl im Sachverhalt bis zu dieser Stelle noch ungewichtet bleibt, in welch weitem

43 Zum Effekt von Wachstumsverlusten durch steigende Ungleichheit im internationalen Vergleichsfeld: Judith Niehues/Galina Kolev, Ungleichheit und Wirtschaftswachstum – ein nicht-linearer Zusammenhang, in: Till van Treeck et al., Wie gerecht ist die Welt? – Soziale Ungleichheit und Wirtschaftswachstum, ifo Schnelldienst, ISSN 0018974X, ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, Vol. 71 (2018), 6 (8).

44 Obwohl die Datenlage betreffend China als schwierig gelten darf, wird angenommen, dass China im globalen Vergleich zu den Ländern mit der größten Ungleichheit bei den Einkommen gehört: Felix Wemheuer, Vorwort: Chinas Reform und Öffnung im globalen Kontext, in: Jahrbuch für Historische Kommunismusforschung 2020, S. 1 (4), Fn. 10. Nicht nur Unsicherheiten hinsichtlich der Validität und Vergleichbarkeit der Datenlage, sondern auch die Ungleichheitsparameter sorgen für Beurteilungsabweichungen. Soziale Ungleichheit wird herkömmlich mit dem auf Corrado Gini zurückgehenden Gini-Koeffizienten gemessen. Zum konkurrierenden Konzept des „top income share index": C.Y. Cyrus Chu/Yi-Ting Wang, 2021, „Gini coefficient versus top income shares – Pattern change differences", Economics Letters, Elsevier, vol. 201(C); Robert Blotevogel/Eslem Imamoglu/Kenji Moriyama/Babacar Sarr, Measuring Income Inequality and Implications for Economic Transmission Channels, IWF Working Paper 2020, WP/20/164.

45 Andreas Peichl/Marc Stöckli, Ungleichheit und Umverteilung in Deutschland: Trends und Handlungsoptionen, in: Till van Treeck et al., Wie gerecht ist die Welt? – Soziale Ungleichheit und Wirtschaftswachstum, ifo Schnelldienst, ISSN 0018–974X, ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, Vol. 71(2018), 18 (20).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Maße in Deutschland das soziale Sicherungssystem an die Stelle privater Risiko- und Altersvorsorge getreten ist und dass nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Rentenanwartschaften aus der gesetzlichen Sozialversicherung als private Eigentumspositionen gelten, also als Vermögensansprüche betrachtet werden:[46]

> „Summiert man die (diskontierten) Rentenzahlungen und das Nettovermögen, erhält man das erweiterte Vermögen; der Anteil der Bevölkerung mit positivem Vermögen steigt dadurch auf 98%, der Mittelwert auf 473 000 US-Dollar und der Median sogar auf 327 000 US-Dollar."[47]

Die Ungleichverteilung von Vermögen ist nicht an sich ungerecht, sondern normativ beurteilbar nur in bestimmten Zusammenhängen. Entscheidend ist, welche positiven oder negativen Wirkungen Vermögen in privater Hand auf die Existenzbedingungen und die Entfaltungsmöglichkeiten des Einzelnen und auf die Fähigkeit zu kollektiv verbindlichen Entscheidungen und die Handlungsfähigkeit politischer Gemeinschaften haben.

IV. Die Matrixabhängigkeit von Gerechtigkeitsurteilen

> „Blickt man auf die Hauptentwicklungslinie der politischen Ethik seit Anfang des 17. Jahrhunderts, so kann man verfolgen, wie sich Schritt für Schritt eine zentrale Idee durchsetzt. Diese Idee hat wesentlich zur Entfaltung des Verfassungs- und Rechtsstaats sowie der Menschenrechte beigetragen und prägt das heutige politische Leben in weiten Teilen der Welt. Es ist die Idee des normativ-legitimatorischen Individualismus, d.h. die Idee, dass sich politische Machtausübung in letzter Instanz ausschließlich unter legitimatorischer Rückführung auf alle betroffenen einzelnen Menschen rechtfertigen lässt."[48]

Das Bundesverfassungsgericht hat bereits in seinen frühen Entscheidungen etwa im SRP-Parteiverbotsverfahren deutlich gemacht, dass die grund-

46 BVerfGE 53, 257 (291 f.); 100, 1 (33).

47 Andreas Peichl/Marc Stöckli, Ungleichheit und Umverteilung in Deutschland: Trends und Handlungsoptionen, in: Till van Treeck et al.: Wie gerecht ist die Welt? – Soziale Ungleichheit und Wirtschaftswachstum, ifo Schnelldienst, ISSN 0018–974X, ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, Vol. 71(2018), 18 (20).

48 Dietmar von der Pfordten, Rechtsethik, 2. Aufl., 2011, S. 317.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

rechtliche Wertordnung sich von diesem normativ-legitimatorischen Individualismus leiten lässt, wenn es betont, dass der Mensch im Mittelpunkt der Rechtsordnung stehe[49] mit seinem personalen Entfaltungs- und Achtungsanspruch und dass letztlich alle Zustimmung auch zum demokratischen Rechtsstaat auf individuelle Willensbekundungen im Grundrecht auf Demokratie zugerechnet werden muss.[50] Natürlich betont das Gericht zugleich, dass die Freiheitsdimension immer auch eine soziale ist und das führt ganz zwanglos zum Bild einer normativen Doppelhelix, in der sich die Stränge der personalen Entfaltung und derjenigen der kollektiven Entscheidung aneinander emporranken, ohne je identisch zu werden.[51] Aber diese Symmetrie darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es eine Hierarchie gibt, wonach der Staat um der Menschen willen da ist und nicht umgekehrt, so wie es der Herrenchiemseer Verfassungsentwurf noch betonte,[52] wobei das Grundgesetz davon nicht inhaltlich, sondern nur redaktionell abgewichen ist. Für Gerechtigkeitsurteile ist diese normative Grundentscheidung von zentraler Bedeutung. Für den liberalen Denker John Stuart Mill liegt im Zugriff auf Freiheit und Eigentum, wenn sie von der Rechtsordnung geschützt sind, sogar ein evidenter Fall für Gerechtigkeitsurteile vor:

> „Erstens wird es meist als ungerecht angesehen, jemanden seiner persönlichen Freiheit, seines Eigentums oder irgendeiner anderen Sache zu berauben, die ihm Kraft Gesetzes zusteht. Hier haben wir also ein Beispiel der Anwendung der Ausdrücke gerecht und ungerecht in einem völlig

49 BVerfGE 2, 1 (12): „Dieser Grundordnung liegt letztlich nach der im Grundgesetz getroffenen verfassungspolitischen Entscheidung die Vorstellung zu Grunde, dass der Mensch in der Schöpfungsordnung einen eigenen selbstständigen Wert besitzt und Freiheit und Gleichheit dauernde Grundwerte der staatlichen Einheit sind. Daher ist die Grundordnung eine wertgebundene Ordnung. Sie ist das Gegenteil des totalen Staates, der als ausschließliche Herrschaftsmacht Menschenwürde, Freiheit und Gleichheit ablehnt."

50 BVerfGE 123, 267 (331).

51 Udo Di Fabio, Schwankender Westen, 2015, S. 137 ff.

52 Art. 1 des Herrenchiemseer Verfassungsentwurfs („Chiemseer Entwurf" Grundgesetz für einen Bund deutscher Länder von 1948) lautet: „Der Staat ist um des Menschen willen da, nicht der Mensch um des Staates willen. Die Würde der menschlichen Persönlichkeit ist unantastbar."

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

eindeutigen Sinn, nämlich: dass es gerecht ist, die *juridischen Rechte* einer Person zu achten, und ungerecht, sie zu verletzen."[53]

Denn jede Gerechtigkeitserwägung braucht eine Referenz, sie braucht einen normativen Ankerpunkt, der induktive oder deduktive Bezugnahmen überhaupt erst ermöglicht. Eine vergleichsweise moderne Gerechtigkeitstheorie wie die von John Rawls[54] fragt nach den Bedingungen die man in puncto Chancengerechtigkeit formulieren würde, wenn man nicht wissen könnte, welche Stellung in der Gesellschaft man später im Verlauf seiner Biografie einnimmt. Wer nicht weiß, ob er wirtschaftlich erfolgreich mit einem Start-up-Unternehmen ist, oder ob er im harten Existenzkampf scheitert und Langzeitarbeitsloser oder anderweitig Hilfsbedürftiger wird, der würde eine Gesellschaft entwerfen, die Aufstiegschancen und Wohlstandschancen nach eigenen Leistungen zwar ermöglicht und prämiiert, aber zugleich im Falle des Scheiterns mit Existenzhilfen und Leistungen zur Wiedereingliederung ihm oder ihr zur Seite steht. Mit anderen Worten wird hier aus der individuellen Perspektive nach einer sozialen Rahmenordnung gesucht, die hinter dem Schleier des Nichtwissens zu einer für alle nach Vernunfterwägungen zustimmungsfähige, faire Entfaltungsordnung findet. Es muss aber immer eine Entfaltungsordnung sein, die die individuelle Eigenverantwortung und die Möglichkeiten offenhält, sein Schicksal selbst zu entwerfen und zu gestalten – und erst auf dieser genuinen Grundlage nach Korrekturen und Absicherungen fragt. Die Dialektik der Angelegenheit liegt seit den klassischen Begründungsversuchen von Thomas Hobbes über John Locke bis Immanuel Kant darin, die inhärenten und die extern gesetzten Grenzen des kategorialen Individualismus angemessen zu würdigen (‚limitierter Individualismus').[55] Doch gleichgültig wie die politischen Ziele von der Mehrheit definiert werden: Innerhalb der Matrix eines kategorial-normativen Individualismus darf die privatrechtlich entstandene Eigentumsordnung gewiss variiert, moderiert und korrigiert, aber eben nicht zerstört und um den Preis des Entzugs der Privatnützigkeit deformiert werden. Das, was die grundrechtsdogmatische Ausprägung des Art. 14 GG heute bedeutet, ist insofern matrixgebunden im System des normativen Individualismus. Man kann dieses System durch ein anderes ersetzen. Aber

53 Ulrike Ackermann/Hans Jörg Schmidt (Hrsg.), John Stuart Mill, Ausgewählte Werke Bd. 3 (Freiheit, Fortschritt und die Aufgaben des Staates, Teil 1 Individuum, Moral und Gesellschaft), 2014, S. 492.

54 John Rawls, A Theory of Justice, Revised Edition, 1999.

55 Dietmar von der Pfordten, Rechtsethik, 2. Aufl. 2011, S. 320 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

dann löst man sich vom Leitbild einer sozialen Ordnung, die ihre Legitimation aus der Würde und dem Selbstbestimmungsanspruch des Einzelnen gewinnt.

Es ist nicht zu übersehen, dass heute nicht allein über die Reichweite des Sozialstaats oder über seine Erweiterung um eine ökologische Komponente (Art. 20a GG) diskutiert wird, es geht vielen bereits um mehr. Es geht um eine Verschiebung der Matrix, um einen normativen Systemwechsel. Die Kritik von den radikalen Protagonisten von links und rechts richtet sich gegen die bürgerliche Privatrechtsgesellschaft. Die privatautonome Gesellschaft des „bürgerlichen Liberalismus" wird abgelehnt, als unfähig oder als Bemäntelung einer kapitalistischen Herrschaftsorganisation. Sie soll durch einen politisierten Gemeinschaftsraum ersetzt werden. Schon heute macht sich diese Matrixverschiebung im Rechtssystem bemerkbar, wenn nicht (nur) für staatliche Eingriffe in Grundrechte verlangt wird, dass sie nicht „willkürlich", das heißt ohne sachlichen Gemeinwohlgrund, ausgeübt werden dürfen, sondern genau umgekehrt für die Ausübung der Privatautonomie „Willkürfreiheit" verlangt wird[56] – wohlgemerkt nicht für politische Herrschaft, sondern für individuelle Entfaltungsfreiheit.[57] Kausalität oder Objektivität werden inzwischen bei einflussreichen Minderheiten als kontingent verstanden oder als „unmarkierter Blick weißer Männer" dekonstruiert.[58] Dekonstruktivistisch wirkt auch die verbreitete Tendenz, dem Menschen als normativ maßgeblichem Zurechnungspunkt seine Exklusivität zu nehmen,[59] ihn neurobiologisch zum determinierten Bioautomaten herabzustufen[60] oder in korrespondierender Gegenrichtung eine bislang für natürliche und juristische Personen vorbehaltene Rechtspersön-

56 „Gegenrechte revozieren die Willkürfreiheit.", so Daniel Loick, „Moment anstatt Grund", in: Andreas Fischer-Lescano/Hannah Franzki/Johan Horst (Hrsg.), Gegenrechte. Recht jenseits des Subjekts, 2018, S. 325 (330).

57 Die Diskussion ist alt und geht bis ins 19. Jahrhundert zurück, womöglich auch schon bis Rousseau. Sie spielte auch beim Verständnis des Rechts auf freie Entfaltung der Persönlichkeit eine Rolle, siehe dazu Klaus Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV/1, Die einzelnen Grundrechte, 2006, S. 876 f.

58 Daniel Loick, „Moment anstatt Grund", in: Andreas Fischer-Lescano/Hannah Franzki/Johan Horst (Hrsg.), Gegenrechte. Recht jenseits des Subjekts, 2018, S. 325 (331 f.); unter Berufung auf Donna Haraway, Situated Knowledge. The Science Question in Feminism and the Privilege of Partial Perspectives, Feminist Studies 14 (1988), 575 ff.

59 Udo Di Fabio, Metamorphosen der Zurechnung, JZ 2020, S. 1073 ff.

60 Konstantina Papathanasiou, Eigenverantwortung, Neuronensteuerung oder Habitus? Der homo autonomus et inspiratus als strafrechtliches Menschenbild, in: Andreas Funke/Klaus Ulrich Schmolke (Hrsg.), Menschenbilder im Recht, 2019, S. 151 (165 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

lichkeit Tieren,[61] der Natur,[62] Dingen[63] oder automatisierten Systemen[64] zuzuschreiben.[65] Nicht mehr der Mensch soll danach das Maß der Dinge sein, sondern „Gaia",[66] die Natur, die Welt, „das Alles".

Das normative System personaler Selbstbestimmung gerät im Ambiente dieser dekonstruktivistischen oder holistischen Denkweisen in die Defensive. Es entsteht eine (paradoxe) „Enge des allgegenwärtigen Ganzen".[67] Solche, die Matrix von Humanismus und Aufklärung verschiebenden Konstruktionsvorschläge wollen Probleme lösen, die keineswegs im System des liberalen normativen Individualismus unlösbar oder von „strukturell eingelagerten Machtverhältnissen kontaminiert" sind. Strenggenommen geht es nur um die klassische Frage der vernünftigen Bedingungen des Freiseins und um die Forcierung des uralten Gedankens, wonach mit dem Gebrauch der Vernunft sich das Rechtssubjekt zur selbstbestimmten Freiheit als verantwortliche Persönlichkeit entfaltet, und zwar gerade im Respekt vor dem Anderen und der Mitschöpfung.[68] Mit der Zuordnung von Rechtssubjek-

61 Saskia Stucki, Grundrechte für Tiere: Eine Kritik des geltenden Tierschutzrechts und rechtstheoretische Grundlegung von Tierrechten im Rahmen einer Neupositionierung des Tieres als Rechtssubjekt, 2016.

62 Andreas Fischer-Lescano, Natur als Rechtsperson. Konstellationen der Stellvertretung im Recht, ZUR 2018, 205 ff.; Jens Kersten, Die Rechte der Natur und die Verfassungsfrage des Anthropozän, in: Jens Soentgen/Ulrich M. Gassner/Julia von Hayek/Alexandra Manzei (Hrsg.), Umwelt und Gesundheit, 2020, S. 87 (105 ff.), der indes etwas vorsichtiger von der Möglichkeit einfachgesetzlicher „Anerkennung" von Rechten spricht.

63 Bruno Latour, Das Parlament der Dinge. Für eine politische Ökologie, 4. Aufl. 2018.

64 Etwas sozialtechnisch verengt wird für automatisierte Systeme oder künstliche Intelligenz angenommen, dass sie als Adressat von Strafnormen in Betracht kämen, wenn ihre Aktionen als Resultat von Handlungen verstanden werden können, die mit Normbefehlen erreichbar, also steuerbar wären: Gerhard Seher, Intelligente Agenten als „Personen" im Strafrecht, in: Sabine Gless/Kurt Seelmann (Hrsg.), Intelligente Agenten und das Recht – Verantwortungszuschreibung in Antike und Moderne, 2017, S. 45 ff.; siehe aus philosophischer Perspektive: Klaus Mainzer, Leben als Maschine? Von der Systembiologie zu Robotik und Künstlichen Intelligenz, 2010.

65 Wem Menschenwürde zukomme, sei keine Frage der Universalvernunft, sondern sei „letztlich eine Frage der sozialen Anerkennung": Malte-Christian Gruber, Mensch oder Maschine: Zur Humanität des Rechts nach dem Ende des Menschen, in: Andreas Funke/Klaus Ulrich Schmolke (Hrsg.), Menschenbilder im Recht, 2019, S. 43 (48).

66 Bruno Latour, Kampf um Gaia. Acht Vorträge über das neue Klimaregime, 2017, S. 133 ff.

67 Udo Di Fabio, Metamorphosen der Zurechnung, JZ 2020, 1073 (1078).

68 Das kommt auch nach den modeinspirierten Sondierungen der „anthropozänischen Situation" bei klassisch geschulten Philosophen zum Ausdruck, wenn sie nach der Forderung nach einer erdumspannenden Verfassungsdebatte, in der der Staat keinen

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

tivität auf nichthumane Substrate verliert man dagegen den Halt einer normativen Grundordnung, die sehr bewusst gegen politische Irrwege des 20. Jahrhunderts den Menschen in den Mittelpunkt der Rechtsordnung stellt.

Es wird damit wahrscheinlicher, dass künftig Zurechnungen und Gerechtigkeitsdiskurse auch im Recht noch sehr viel markanter als bisher Ergebnis eines selbstreferenziellen politischen Kommunikationsprozesses – also beliebiger – werden, weil man sich dann gar nicht mehr der Mühe einer Kausalanalyse unterziehen müsste. Allein mit der Prädeterminationskraft moralisch grundierter Überzeugungen könnte dann nicht nur „Haftung" für etwas begründet werden, sondern auch die Ergebnisse einer privatautonom entstandenen Eigentumsordnung um bestimmter Ziele willen ohne Rücksicht auf Bestand und Vertrauen verändert werden. Doch einer solchen Entwicklung steht bislang das Verständnis der grundrechtlichen Werteordnung entgegen, das erweist sich gerade auch auf dem Feld der gerechten Besteuerung.

V. Verfassungsgebote der Steuergerechtigkeit als Ausdruck des Systems personaler Selbstverantwortung in einer privatrechtlichen Wirtschaftsordnung

Die Synchronisierung des Konzepts des limitierten, sozial verantwortlichen Individualismus als ethische Matrix für Gerechtigkeitsurteile erfolgt durch die Grundrechtsdogmatik insbesondere bei der Frage der Eigentumsfreiheit.

Auf die Ebene des Verfassungsrechts zurückgeführt bedeutet das, dass die Besteuerung oder Belastung mit Abgaben auf Einkommen oder sonstiges rechtmäßig erworbenes Eigentum nicht die Privatnützigkeit des von der Rechtsordnung personal zugeordneten Eigentums nehmen darf. So hat das Bundesverfassungsgericht – wie bereits erwähnt – zwar den Halbteilungsgrundsatz zumindest als starre Grenze zwischen Privatnützigkeit und Gemeinwohlbindung nicht mehr weiterverfolgt, aber in derselben Ent-

rechten Ort mehr finden kann, dann aber doch zu den Tagen des hellenischen Epos zurückkehren, wo der Mensch sich als Sterblicher auf einer gemeinsamen Erde versteht: Peter Sloterdijk, Das Anthropozän, ein Prozess – Zustand am Rande der Erd-Geschichte?, in: Jürgen Rennen/Bernd Scherer (Hrsg.), Das Anthropozän. Zum Stand der Dinge, 2015, S. 25 (42 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

scheidung, die den Halbteilungsgrundsatz (vorgeblich) verabschiedet hat, ist zu lesen:

> „Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, soweit beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, dass die Privatnützigkeit des Eigentums sichtbar macht. Ist Letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann, darf allerdings die steuerliche Belastung auch hoher Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt (…)."[69]

Das bedeutet im konsequenten Fortgang der Argumentation das Verbot der Konfiskation im Sinne einer Veränderung rechtmäßig errungener individueller Rechtspositionen über Steuern und die prinzipielle Begrenzung auf öffentliche Teilhabe am privaten Erfolg. Genau das bringt Art. 14 GG zum Ausdruck: Das Eigentum in privater Verfügungsbefugnis wird gewährleistet, die zugleich ausgesprochene Sozialbindung ist nicht nur ein Appell an eine verantwortlich ausgeübte Freiheit, sondern auch die Ermächtigung für den Steuergesetzgeber in verhältnismäßiger Weise die Gemeinschaft an den individuellen Erfolgen teilhaben zu lassen und insofern eine verhältnismäßige und gleichheitsgerechte, die Substanz der Eigentumsfreiheit wahrende Inhalts- und Schrankenbestimmung vorzunehmen. Dabei darf die substanzwahrende Besteuerung den privatautonom entstandenen Leistungsabstand zwar in sozialstaatlicher Zweckverfolgung vermindern, aber nicht „wegnivellieren" und die grundlegende Privatnützigkeit des Vermögens nicht nehmen.

Eine Steuer, die das Vermögen durch Abgaben abschmilzt, ist insofern etwas kategorial anderes als eine Steuer wie die Einkommensteuer, die einen Anteil der „hohen Hand" einfordert, aber das Erworbene sowohl im Unterschied zu weniger Erfolgreichen als auch in der Substanz des

69 BVerfGE 115, 97 (117).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Zuwachses der privaten Verfügung belässt. Deshalb führen direkte Steuern auf Einkommen, die signifikant mehr als 50 Prozent ausmachen oder eine Progression, die Leistungsunterschiede marginalisiert, in die Zone der Verfassungswidrigkeit – will man den Grundrechten im Wirtschaftssystem nicht ihre Wirkung nehmen. Aus der Verabschiedung des Gerichts von einem zahlenmäßig relational exakt verstandenen Halbteilungsgrundsatz sollte deshalb nicht voreilig geschlossen werden, dass eine Verhältnismäßigkeitskontrolle des Steuerzugriffs vom Gericht nicht mehr erwartet werden dürfte.[70] Steuern geraten in eine freiheits- und gleichheitswidrige Zone der Unverhältnismäßigkeit, wenn sie den im Vermögen werthaltig gewordenen Erfolg nehmen und auch den in wirtschaftlicher Hinsicht durch freiheitsdisponierenden intertemporal angelegten Konsumverzicht erworbenen Gestaltungs- und Freiheitsgewinn entziehen. Wenn dasjenige, was durch die Besteuerung des Zuwachses bereits in Gemeinwohlhinsicht geteilt wurde, dann noch einmal als Reichtumsbesteuerung zum Gegenstand einer Abgabenbelastung wird, schlägt der Steuerzugriff systematisch in Konfiskation um, und zwar unabhängig davon, ob – wie der hier der öffentlichen Gewalt stärker zugeneigte Erste Senat des BVerfG verlangt – eine „Erdrosselungswirkung" angenommen wird.[71]

70 In diese Richtung argumentiert Alexander Thiele, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023, S. 13 f.

71 Siehe oben B.III.4.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

D. Verfassungsrechtliche Grundsätze der Besteuerung

Auch wenn das Verfassungsrecht zu den sozialphilosophisch grundierten Gerechtigkeitsideen keine direkte Entsprechung aufweist, so führt doch gerade die in der grundrechtlichen Werteordnung zum Ausdruck kommende Einbettung in die Matrix eines normativen, sozial verantwortlichen Individualismus zu Grundsätzen einer verfassungsrechtlich gebotenen oder jedenfalls unbedenklichen Besteuerung. Diese dem Grunde nach bestehende Prägung durch Prinzipien ist auf der Ebene des Verfassungsrechts durch steuerrechtlich spezielle Subprinzipien weiter konkretisiert. Dazu gehören insbesondere das mit dem Gebot der Leistungsgerechtigkeit verklammerte Prinzip der Realitätsangemessenheit und das noch stärker mit dem Gleichheitsgrundsatz verbundene Prinzip der Folgerichtigkeit. Das Prinzip der Erhaltung der Privatnützigkeit (Art. 14 GG) und der Rücksicht auf berufliche und gewerbliche Handlungsfreiheit (Art. 12, Art. 2 Abs. 1 GG) wird dagegen überwiegend in der Rechtsprechung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts erkennbar, während der Erste Senat für den freiheitsrechtlichen Gewährleistungsgehalt im vermögensschützenden Bereich weniger aufgeschlossen scheint und ganz maßgeblich und akzentuiert gleichheitsrechtlich prüft.

I. Realitätsprinzip bei der Veranlagung

Jede Erwägung zu Gerechtigkeitsfragen hängt von einer validen Tatsachenbasis ab. Im Steuerrecht wird das Realitätsprinzip bei der Veranlagung vor allem im Hinblick auf den Gerechtigkeitsgrundsatz bedeutsam, eine Besteuerung nur im Rahmen der Fähigkeit des Steuerschuldners vorzunehmen. Die Besteuerung muss den Realitäten des Wirtschafts- und Soziallebens Rechnung tragen, das gilt insbesondere für die Feststellung der Steuertatbestände als auch für die Steuerhöhe. Daneben kann auch die Vermeidung grundrechtlicher Folgebeeinträchtigungen eine Rolle spielen, die aber gesondert im Blick auf die Freiheitsgerechtigkeit der Besteuerung zu thematisieren ist.[72] Mit anderen Worten muss die Besteuerung sowohl

72 Dazu unten D.III.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

realitätsgerecht sein, wenn sie an bestimmte Handlungsweisen und soziale Zustände anknüpft, als auch in den angenommenen Folgewirkungen hinsichtlich der Abschätzung, wie intensiv die Besteuerung in den Freiheitsraum des Steuerschuldners eingreift, welche Konsequenzen mit der häufig etwas geringschätzig bezeichneten „bloßen Geldleistungsschuld" im realen Leben verbunden sind.

Das Realitätsprinzip verlangt etwa für die Besteuerung von Eltern mit Kindern im Raum der von Art. 6 Abs. 1 GG geschützten Familie, dass die Unterhaltslasten für die Kinder in angemessener, der Wirklichkeit entsprechender Weise berücksichtigt werden und nicht allein durch weitgehend fiktive, „in Wirklichkeit" zu niedrig bemessene Beträge angesetzt werden. Denn dadurch würde eine Leistungsfähigkeit unterstellt, die den realen Gegebenheiten gerade nicht entspricht.

Die Realitätsgerechtigkeit ist ein maßgebliches Element jeder Steuergerechtigkeit, weil ohne diese Bindung andere steuerrechtliche Prinzipien als nur theoretische Sachverhalte gleichsam in der Luft hängen. Gerade die ausgesetzte Vermögensteuer war insofern immer ein Quell für Gleichheitsdiskussionen, die die Realitätsgerechtigkeit thematisierten. Das Bundesverfassungsgericht hat für die Bemessung von Grundstücken in Einheitswerten auf den Grundsatz der notwendigen Realitätsgerechtigkeit hingewiesen:

> „Die im Gesetz vorgesehene periodische Wiederholung der Hauptfeststellung ist zentral für das vom Gesetzgeber selbst so gestaltete Bewertungssystem. Ihm liegt der Gedanke zugrunde, dass die den Verkehrswert der Grundstücke bestimmenden Verhältnisse einheitlich zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung möglichst realitätsnah abgebildet werden. Da diese Verhältnisse während der folgenden Jahre eines Hauptfeststellungszeitraums typischerweise verkehrswertrelevanten Veränderungen unterliegen, bedarf es in regelmäßigen und nicht zu weit auseinander liegenden Abständen einer neuen Hauptfeststellung. Auch in der Zeit zwischen zwei Hauptfeststellungen sieht das System der Einheitsbewertung nach seiner ursprünglichen Konzeption vor, durch Wertfortschreibungen (§ 22 BewG) und durch Nachfeststellungen (§ 23 BewG) auf zwischenzeitlich wesentliche Veränderungen des Grundstückswertes zu reagieren. Im Übrigen bleiben Wertveränderungen bis zur nächsten Hauptfeststellung unberücksichtigt; die damit verbundenen Ungleichbehandlungen werden bewusst hingenommen."[73]

73 BVerfGE 148, 147 (Rn. 105).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Ein Steuersystem, das den Grundstückswert zur maßgeblichen Bemessungsgrundlage macht, muss den jeweiligen Wert auch wechselnden Marktverhältnissen entsprechend realitätsgerecht feststellen.

> „Regelmäßige Neufeststellungen sind wesentlich für die Funktionsfähigkeit dieses Bewertungssystems. Je länger ein Hauptfeststellungszeitraum über die ursprünglich vorgesehenen sechs Jahre hinaus andauert, desto größer im Einzelfall und umfangreicher in der Gesamtzahl werden zwangsläufig die Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Verkehrswert und den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt bezogenen Einheitswerten der Grundstücke."[74]

Bei einer Wiedereinführung einer Vermögensteuer befände sich der Gesetzgeber in einer ganz anderen Lage als Dekaden zuvor. Denn das Bundesverfassungsgericht legt heute an die Realitätsgerechtigkeit der Besteuerung andere, strengere Maßstäbe an, sodass nicht nur für Grundvermögen, sondern für alle von der Vermögensteuer tatbestandlich betroffenen vermögenswerten Positionen eine laufende, den wechselnden Marktverhältnissen entsprechende Bewertung stattfinden müsste. Eine verfassungsrechtlich dem Gleichheitssatz entsprechende Vermögensabgabe würde letztlich alle Arten von Vermögen erfassen müssen, Immobilien ebenso wie Aktien oder andere Unternehmensbeteiligungen, Sparkonten, Forderungen, Lebensversicherungen, Schmuck, Bücher, Briefmarken, Porzellan, Kraftfahrzeuge, Bilder, Skulpturen und alle anderen Kunstgegenstände. Jede Steuer auf Vermögen ist, will man nicht verfassungswidrige Vollzugsdefizite in Kauf nehmen, an vollständige und periodisch erneuerte Dokumentationspflichten durch alle Bürger gebunden, mit denen sie ihre gesamten Vermögensverhältnisse offenzulegen verpflichtet sind. Die Vermögenserfassung für Deutschland wäre, soviel sei an dieser Stelle bereits festgehalten, geradezu eine Sisyphosaufgabe.[75]

Eines dieser seit längerem diskutierten neuen Vermögensteuermodelle sieht vor, dass das in- und ausländische Nettogesamtvermögen (Weltvermögen) der Steuerpflichtigen mit einem Satz von einem Prozent belastet wird. Dabei soll Betriebsvermögen befreit bleiben und es sollen persönliche

74 BVerfGE 148, 147 (Rn. 105 f.).
75 Dazu näher unter D.II.6.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Freibeträge von 2 Mio. Euro sowie ein lineares Abschmelzen des Freibetrages bei Gesamtvermögen oberhalb von 2 Mio. Euro vorgesehen werden.[76]

Die Steuer soll aufgrund periodisch wiederkehrender Hauptfeststellungen der Werte jährlich festgesetzt werden.[77] Die Vielfalt der Vermögensgegenstände einer relativ wohlhabenden, hochproduktiven Gesellschaft und neuere Tendenzen einer durchaus dynamischen „Vermögensinflation"[78] würden ein Feld ungeheurer Bewertungskomplexität entstehen lassen, das der Staat, wenn er nicht selbst eine ausgedehnte Bürokratie schaffen wollte, mit einer kosten- und zeitaufwendigen Übertragung der Vermögenswertfeststellung auf die Steuerschuldner, also mit einer weiteren Bürokratisierung des privatautonomen Entfaltungsraums, bestellen müsste. Einer neueren Tendenz der modernen Verwaltung folgend würde der Bürger sich erklären müssen – mit allen Risiken einer strafrechtlich relevanten Fehleinschätzung, die dann entstehen kann, wenn der Betroffene tatsächlich vorhandenes Vermögen wie Briefmarken, Porzellan oder Schmuck als solches gar nicht wahrnimmt und erkennt.[79]

Gerade angesichts der als „Flucht in die Sachwerte" einsetzenden Vermögensverlagerung wäre es im Hinblick auf das Prinzip der Realitätsgerechtigkeit auch vor diesem Hintergrund unausweichlich, von unabhängigen Sachverständigen bewertete Vermögensverzeichnisse für jeden Steuerbürger anzufertigen und in einigermaßen eng getakteten zeitlichen Abständen, vermutlich nicht kürzer als ein Jahr und nicht wesentlich länger als drei Jahre, der Marktentwicklung anzupassen. Denn je längerfristiger und je flä-

76 Siehe dazu Hanno Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 3.

77 Hanno Kube, a.a.O.

78 Seit der Finanzkrise und der europäischen Staatsschuldenkrise ist durch die Notenbankpolitik, aber auch durch Kapitalüberschüsse im Markt ein anhaltend günstiges Finanzierungsumfeld mit niedrigen Zinsen und ausgedehnter Liquidität entstanden, das für Immobilien, aber auch für Wertpapiere oder reale Sachwerte außerordentliche Wertzuwächse herbeigeführt hat, Christoph Braunschweig/Bernhard Pichler, Zukunftsszenarien für das Weltwährungssystem, in: dieselben (Hrsg.), Die Kreditgeldwirtschaft. Hintergründe und Irrtümer von Geld- und Finanzwirtschaft, 2. Aufl. 2021, S. 151 ff.; siehe etwa für den Bereich von Büroimmobilien: Manuel Erler, Preisblasen auf Büroimmobilienmärkten – Eine empirische Betrachtung deutscher A- und B-Städte, IIWM-Paper, No. 1, 2017.

79 Otto Depenheuer, Verfassungsfragen einer einmaligen Vermögensabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, in: derselbe (Hrsg.), Staatssanierung durch Enteignung? Legitimation und Grenzen staatlichen Zugriffs auf das Vermögen seiner Bürger, 2014, S. 87 (97 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

chendeckender Wertverzerrungen auftreten, desto strenger fällt die Gleichheitsprüfung des Bundesverfassungsgerichts aus:

> „Die Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung treten flächendeckend, zahlreich und auch in ihrem jeweiligen individuellen Ausmaß vielfach erheblich auf. Das folgt zwangsläufig daraus, dass eine periodische Neubewertung seit Jahrzehnten nicht erfolgt. Die erheblichen Bewertungsverzerrungen kommen danach nicht nur in einzelnen Sonderfällen und auch nicht lediglich in spezifischen Fallgruppen vor, sondern tendenziell flächendeckend und mit zunehmendem Gewicht, je mehr sich durch die die ursprüngliche Bewertungskonzeption aufgebende Ausdehnung des Hauptfeststellungszeitraums die tatsächlichen Verhältnisse und die daran anknüpfenden Bewertungen von Grundstücken und Gebäuden in einer Weise entwickeln, die von den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1964 bezogenen Bewertungsparametern nicht mehr abgebildet werden können. Diese Ungleichbehandlungen sind in der normativen Struktur der Einheitsbewertung in ihrer heutigen Handhabung angelegt und von solchem Ausmaß, dass sie eine strenge Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG verlangen."[80]

II. Leistungsgerechtigkeit

1. Leistungsfähigkeit aus der Perspektive des Steuerschuldners

Eines der tragenden Prinzipien für jede steuerliche Individualbelastung ist der Maßstab der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

> „Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird. Das gilt insbesondere für die Einkommensteuer (…). Im Gesetzgebungsverfahren ist es als ‚das Prinzip der Steuergerechtigkeit' bezeichnet worden, ‚jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten' (…). Dieses Prinzip war schon in Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung normiert; bereits damals wurde es als ‚oberster Besteuerungsgrundsatz' (…) gewertet, wel-

80 BVerfGE 148, 147 (Rn. 128).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

cher nach ganz überwiegender Auffassung für den Gesetzgeber bindend war (…)."[81]

In einem System mehrfacher und sich überschneidender Steuerbelastungen aus direkten Steuern,[82] die an verschiedene Steuertatbestände anknüpfen, und indirekter Besteuerung kommt es darauf an, aus der Perspektive des Grundrechtsträgers die Frage zu stellen, wie ihn eine Steuer, auch im Gesamtsystem der Abgabenbelastung, in seiner wirtschaftlichen Gesamtposition trifft. Hier wird zum einen die Frage gestellt, ob der steuerstaatliche Zugriff mit Ertragsteuern, Substanzsteuern und Verbrauchsteuern und damit auf alle Stadien des Vermögensdurchlaufs vom Erwerb über die Vermögenskonsolidierung bis zur Verwendung in Form des Konsums in der kumulativen Wirkung überhaupt genügend leistungsgerecht sei.[83] Die Leistungsgerechtigkeit einer Einkommensteuer wird zum einen immer berücksichtigen, was von der Steuer nicht erfasst werden darf:

- der Aufwand für die Erzielung des Ertrages,
- das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner ihm über Unterhaltspflichten verbundenen Familie
- sowie ein darüber hinausreichender genügender Anteil an dem von ihm wirtschaftlich individuell erzielten Erfolg.

2. Spezifische Leistungsgerechtigkeit einer Vermögensteuer

Bei der Vermögensteuer als Substanzsteuer ist ungeachtet ihrer hier zugrunde gelegten prinzipiellen Unzulässigkeit unklar, woran die Leistungsfähigkeit zu messen wäre.[84] Für die Anhänger der Vermögensteuer liegt der Fall einfach. Sie sehen im Vermögen selbst bereits den Beleg für die Leistungsfähigkeit. Wer mehr als 1 Mio. oder 2 Mio. Euro zur Verfügung hat, der gilt schon deshalb als leistungsfähig, weil er schließlich „Millionär"

81 BVerfGE 66, 214 (223); Art. 134 WRV lautete: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei."

82 Hanno Kube, Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten, 2020.

83 Dazu näher Hanno Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 8 f.

84 Hanno Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 9.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

sei. „Für den Vermögenden besteht danach selbst dann eine Möglichkeit, seine Bedürfnisse zu befriedigen, wenn er keinen Ertrag mehr aus seinem Vermögen erzielen können sollte, so dass, in den Worten Emanuel Hugo Vogels, der ‚Bestimmungsgrund der Leistungsfähigkeit' bestehen bleibt."[85]

Diese Auffassung ist bei näherer Betrachtung nicht haltbar. Sie wird der vermögensrechtlich komplexen Situation höchst heterogener Lebensverhältnisse nicht ansatzweise gerecht. Nicht nur das Verbot konfiskatorischer Besteuerung steht dieser Argumentation entgegen: Gemessen an Art. 14 GG verfügt der soziale Rechtsstaat nicht über das Mandat, aus einem Millionär einen „Nichtmillionär" zu machen. Eigentum wäre kein Eigentum, wenn es nicht gespeichertes Wertpotential wäre, der krude Schluss indes, auch Vermögen ohne Ertrag sei dennoch „gespeicherte Leistungsfähigkeit"[86] und liege deshalb im Zugriff des Steuergesetzgebers, schiebt den Schutzgehalt von Art. 14 GG zur Seite.

Selbst wenn man dem entgegenstehend eine Vermögensbesteuerung mit der Wirkung des Substanzentzuges für verfassungsrechtlich zulässig hielte, wäre dennoch bereits allein gemessen am Steuergegenstand (dem Vermögen) ungeklärt, ob und inwieweit Leistungsfähigkeit bestünde. Hier liegen die Dinge anders als beim Erwerbseinkommen, das den Ertrag als Beurteilungsgrundlage vorfindet. Nicht jedes Vermögen ist überhaupt ertragsfähig. Man kann zwar prinzipiell jedes Vermögen, das diesen Namen verdient, zu Geld machen, aber der durch die Besteuerung herbeigeführte Zwang, eine Eigentumsposition zu verwerten, ist bei einer so unmittelbar herbeigeführten Konnexität wie sie bei einer Substanzsteuer auf einen vermögenswerten Gegenstand besteht, eine unverhältnismäßige, eine unzumutbare Inhalts- und Schrankenbestimmung. Vermögenswerte Eigentumspositionen, die keine Erträge abwerfen und/oder nur rein privat genutzt werden, können ganz im Gegenteil, wie wir nicht erst seit der Denkmalschutz-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts[87] wissen, bis zu ihrer Verwertung erhebliche Lasten verursachen. Auch hier ist eine intertemporale Betrachtungsweise angezeigt,[88] denn wie die Investition in ein Unternehmen womöglich erst nach Jahren oder bei der Veräußerung Rendite erwirtschaftet, so können auch werterzeugende, werterhaltende und wertsteigernde Maßnahmen zu-

85 Alexander Thiele, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023, S. 25.
86 Alexander Thiele, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023, S. 25.
87 BVerfGE 100, 226 ff.
88 Dazu näher D.IV.3.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nächst einmal zu Belastungen führen, die jedenfalls einer Vermögensteuer als abzugsfähig entgegengehalten werden müssten.

3. Diskrepanzen in der Wertbemessung des Vermögensgegenstandes und der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners

Vor allem aber gilt im Hinblick auf die Leistungsgerechtigkeit: Vermögen können in der Hand eines „Vermögenden" sein, der unter Berücksichtigung des Realitätsprinzips bei der Veranlagung und unter weiterer Berücksichtigung additiver Grundrechtsauswirkungen[89] nur mäßig leistungsfähig ist. Wer etwa als Bezieher eines nur durchschnittlichen Einkommens vor Jahrzehnten ein Bild von Gerhard Richter geerbt hat, das damals erschwinglich war, heute aber 10 Mio. Euro wert ist, wird dadurch nicht per se wirtschaftlich leistungsfähiger. Im Gegenteil wird die Sicherung gegen Diebstahl, die Erhaltung und die Versicherung des Kunstwerks einen nicht unerheblichen Aufwand bedeuten. Der Eigentümer eines solchen Kunstwerks mit einem Jahreseinkommen von beispielsweise 90.000 Euro würde durch eine Vermögensteuer, die pro Jahr ein Prozent beträgt auch bei einem Freibetrag von 2 Mio. Euro immerhin noch 80.000 Euro pro Jahr Vermögensteuer zu begleichen haben und damit zum Sozialfall werden. Wer dem entgegenhält, er könne doch seinen „Richter" verkaufen, macht eine implizite Erwartung explizit, und wirft ein Schlaglicht auf den hier betroffenen Gewährleistungsgehalt von Art. 14 GG. Das Freiheitsgrundrecht aus Art. 14 GG mutet dem Eigentümer nicht zu, eine besteuerte Eigentumsposition zu verwerten, um seine Steuerschuld begleichen zu können; das stünde in eklatantem Widerspruch zu der Eigentumsgarantie des Grundgesetzes.

4. Leistungsgerechtigkeit von Sollertragsteuern?

Hier liegt zugleich das üblicherweise vorgebrachte Argument für eine Sollertragsteuer. Denn schon in der historischen Entwicklung sollte eine Begrenzung der Vermögensteuer im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit darin liegen, dass nicht die Substanz des Vermögens angetastet werden muss, sondern die Steuerschuld regelmäßig in typisierter Weise aus den

89 Hanno Kube, Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten, 2020, S. 10.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Erträgen finanziert werden sollte.[90] Wenn danach ein üblicherweise wirtschaftlich laufend genutztes Gut besteuert wird, dann ist es im Sinne der Gemeinwohlbindung des Eigentums zumutbar, den üblichen wirtschaftlichen Nutzen aus einer Sache zu ziehen sowie aus diesen Erträgen Steuern zu begleichen. Mit diesem Argument wird aber im Grunde genommen die Vermögensteuer zu einer Einkommensteuer und zwar für fiktives oder jedenfalls stark typisiertes Einkommen. Das aber würde dem jeweiligen Einzelfall und den konkreten wirtschaftlichen Verhältnissen gerade nicht gerecht werden, ganz anders als das im Einkommensteuerrecht der Fall ist und dem Prinzip der Besteuerung nach realitätsgerechter Leistungsermittlung nicht entspräche. Hier liegt die Achillesferse jeder Sollertragsteuer auf Eigentumspositionen, die regelmäßig nach dem Willen des Grundrechtsträgers nicht oder nicht vollständig zum Ertrag genutzt werden sollen oder können. Ein Forst, in der Hand einer alten Landbesitzerfamilie, der heute ökologisch nachhaltig gepflegt oder nur zur Jagd genutzt und entsprechend erhalten wird, kann betriebswirtschaftlich ein Zuschussunternehmen sein. Es liegt eben in der Verfügungsbefugnis des Eigentümers, genau das hinzunehmen, um den von ihm festgelegten Zweck des Eigentums zu erfüllen. Der Eigentümerin oder dem Eigentümer beispielsweise eines solchen Waldgrundstücks darf durch eine Vermögensteuer, die als Sollertragsteuer ausgestaltet ist, nicht ohne weiteres eine wirtschaftlich rentable holzwirtschaftliche Nutzung aufgezwungen werden. Ein durch die Vermögensteuer hervorgerufener Zwang zur rentablen Nutzung von Eigentum – womöglich gegen ein vom Eigentümer verfolgtes Gemeinwohlinteresse (Art. 14 Abs. 2 GG) – würde in unverhältnismäßiger Weise das Eigentum ausgestalten. Jenseits einer gewissen Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers auch im Hinblick auf einen durchschnittlichen Ertrag, sollte die Freiheit zum Umgang mit dem Eigentum grundrechtlich höher gewichtet werden, weil viele Eigentümer sich längst anders orientieren und eine stärker wertgebundene Nutzung mitunter der rentablen Nutzung vorziehen. Es würde jedenfalls einer neueren eigentumsethischen und gerade auch ökologisch grundierten Diskussionslage zuwiderlaufen, wenn der Steuerstaat mit einer Sollertragsbesteuerung zur betriebswirtschaftlichen Effizienz und zur Rendite drängt, während sich unter dem Einfluss einer postmaterialistischen Ethik auch andere und womöglich weniger rentable oder sogar (zumindest

90 Hanno Kube, Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten, 2020, S. 11.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

vorübergehend) unrentable Formen der Eigentumsnutzung als subjektive Dispositionen verbreiten.[91]

5. Besonderheiten bei Wohneigentum und anderem Immobilienvermögen

Wem solche Beispiele konstruiert oder für die Mitte der Gesellschaft regelmäßig kaum relevant erscheinen, der sollte das Immobilienvermögen angemessen berücksichtigen. Selbst diejenigen, die akzentuiert nach einer Vermögensteuer rufen und dabei die Ungleichverteilung von Vermögen als maßgeblichen Antrieb einer solchen Steuer verstehen, räumen ein, dass statistische Ungleichheiten zu einem maßgeblichen Teil über die Immobiliensituation entstehen.[92] In einem Land wie Deutschland verfügt (nur) etwa die Hälfte der Menschen über Wohnraum in Privateigentum, während die andere Hälfte zur Miete wohnt. Wer zur Miete wohnt, ist durch das soziale Mietrecht zum Teil eigentumsähnlich gesichert,[93] aber diese Position würde nirgendwo als vermögenswerte Position geführt werden. Wer als Beamter des höheren Dienstes noch in den 80er Jahren in bevorzugten Lagen der bayerischen Landeshauptstadt München ein Baugrundstück erwerben konnte, ist heute im Ruhestand Eigentümer einer millionenschweren Immobilie. Angesichts knappen Baulands würden Baugesellschaften vermutlich nur darauf warten, dass eine Vermögensteuer den Pensionär faktisch zwänge, die Immobilie zu veräußern.

Immobilien sind durch die Inflation der Sachwerte in den vergangenen ein bis zwei Jahrzehnten so erheblich im Wert gestiegen, dass viele Menschen mit nur mittlerem Einkommen auf dem Papier längst Vermögensmillionäre sind, ohne dass sich das in ihrem Lebensalltag anders als im Buchwert eines nicht realisierbaren Immobilienwertes auswirkt.

Zudem ist die Multifunktionalität von Vermögensbildung und Vermögensnutzung relational zu den wirtschaftlichen Entfaltungsabsichten und den individuellen Vorkehrungen eigener Existenzsicherung angemessen in Anschlag zu bringen. Allein die Vorstellung, der Staat würde ein Vermögen

91 Siehe etwa Sarah Lenz, Ethische Geldinstitute, 2019, S. 143 ff.

92 Rainald Ötsch/Axel Troost, Reichtum rückverteilen. Plädoyer für die Wiedererhebung der Vermögensteuer mit progressivem Tarif, 2020, S. 5.

93 Die verfassungsrechtliche Annahme, auch das Besitzrecht des Mieters an der Wohnung begründe eine durch Art. 14 GG geschützte Position, findet sich in BVerfGE 89, 1 ff.; kritisch dazu: Otto Depenheuer, Der Mieter als Eigentümer?, NJW 1993, 2561 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

abschmelzend entziehen, das zur Risikoabdeckung oder zur Alterssicherung gebildet, das heißt durch Verzicht angespart worden wäre, würde zu unzumutbaren Ergebnissen führen. Wer beispielsweise im Pflegefall seine Immobilie veräußern will, um damit eine seinen Vorstellungen entsprechende Heimunterbringung zu finanzieren, sollte vorher vom Staat in dieser Vorsorge nicht besteuert werden und schon gar nicht an dieser Option gehindert werden. Die Solidargemeinschaft kann es nicht wollen, dass später im gesundheitlichen Schadensfall oder im Alter bei Pflegebedarf die private Vorsorge nicht mehr vorhanden ist, weil durch eine Vermögensteuer abgeschmolzen. Auch die klassische Vermögensbildung zur eigenen späteren Existenzsicherung weist eine intergenerationell-nachhaltige Dimension auf, also das Erfordernis eines zeitlich gedehnten, auf Nachhaltigkeit hin orientierten Grundrechtsdenkens bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit.[94]

6. Komplexität leistungsgerechter Vermögenserfassung und angemessener Wertfortschreibung

Die Vermögensteuer würde in solchen Fällen disparater Einkommens- und Vermögensverhältnisse ersichtlich gegen das Prinzip der Leistungsgerechtigkeit verstoßen. Schon an dieser Stelle wird sichtbar, dass die Vermögenserfassung nicht nur wegen der Komplexität der Beurteilungsgrundlagen und der Diversität der Vermögenspositionen zu einer schier unlösbaren bürokratischen Aufgabe würde, sondern auch die Bewertung der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners in seiner konkreten wirtschaftlichen und sozialen Situation jede Steuerverwaltung vor immense Erhebungs- und Beurteilungsprobleme stellen würde. Der Bewertungsaufwand einer wieder in Kraft gesetzten Vermögensteuer unter gegenwärtigen Verhältnissen und unter strikter Wahrung des Grundsatzes der Leistungsfähigkeit und der gleichheitsgerechten Besteuerung würde den Bewertungsaufwand in eine zurzeit kaum abschätzbare Höhe steigern. Die Schätzungen reichen von weniger als 5 Prozent bis zu über 30 Prozent des Steueraufkommens.[95]

94 Siehe dazu unten IV.3.

95 Clemens Fuest, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 27.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Gewerbezwecken 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 Verschonungslösungen hinweist, aber das Risiko, in die Falle des Gleichheitsverstoßes zu gehen, ist für den Steuergesetzgeber verfassungsrechtlich gesehen das mit Abstand größte.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> 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.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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,[113] 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,[114] 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.[115]

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.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Steuererhebung uno actu ein Entschädigungsanspruch entgegenstünde. Zu Argumenten mit einer gewissen Immunisierungswirkung für den steuererhebenden Staat gehört auch der Hinweis darauf, dass eine Steuer keine anderen Gemeinwohlbelange verfolgen müsse als denjenigen, 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 Lenkungszwecke 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)."[116]

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).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> lungsmittel der Besteuerung für außerfiskalische Zwecke einsetzen darf und will."[117]

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 konzediert, 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)."[118]

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 Sollertragsteuer in ihrer vermeintlich milderen Form umgesetzt werden sollte.

117 BVerfGE 93, 121 (147).
118 BVerfGE 160, 41 (Rn. 54).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.[119] 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 (…)."[120]

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."[121]

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.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 riefe 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.[122] Auch hier zeigt eine Tendenz zur fiskali-

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

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.[123] Anderes würde demnach nur für Lenkungsabgaben gelten, weil hier ja die berufsregelnde Tendenz offensichtlich und final wäre.[124]

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.[125] 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 Vermögensteuer solche Intentionen nicht verfolgt, also insoweit nur mittelbar (nicht final) wirkt.[126]

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.[127] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.[128] 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."[129]

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.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Die Sollertragsidee, die sich bei realer Bewertung gleichheitsgerecht ohnehin kaum konsequent durchsetzen lässt,[130] 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.[131] 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,[132] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

E. Vermögensabgabe als Notmaßnahme

I. Pläne einer einmaligen Vermögensabgabe

Die einmalige Vermögensabgabe durfte in den vergangenen Jahrzehnten mit gutem Grund als Relikt der unmittelbaren Nachkriegszeit gelten und war in der prosperierenden Bundesrepublik „in einen tiefen verfassungsrechtlichen Dornröschenschlaf" gefallen.[133] Das änderte sich vor einem Jahrzehnt, als etwa die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN einen von der Fraktion DIE LINKE unterstützten Entwurf zu einer grünen Vermögensabgabe vorlegte, die einmalig in Höhe von 15 Prozent des Nettogesamtvermögens natürlicher Personen zu Verkehrswerten zum Stichtag des 1. Januar 2012 erhoben werden sollte. Die Zahlung sollte dabei auf zehn jährliche Teilbeträge verteilt werden und Freibeträge von 1 Mio. Euro für Privatvermögen und 5 Mio. Euro für inländische Betriebsvermögen berücksichtigen. Bei Betriebsvermögen sollte die jährliche Belastung auf maximal 35 Prozent des Nettovermögens begrenzt werden.[134] Die Begründungen für die Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe folgen der jeweiligen aktuellen politischen Krisenwahrnehmung. Zu Beginn des vergangenen Jahrzehnts standen die Weltfinanzkrise und die europäische Staatsschuldenkrise im Vordergrund und wurden deshalb als Begründung herangezogen.

So wurde im Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe vom 25. September 2012 von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ausgeführt:

> „In den letzten drei Jahren ist die Staatsverschuldung in Deutschland rapide um mehr als 400 Mrd. Euro auf insgesamt über 2.000 Mrd. Euro angestiegen. Der Bund musste Garantien im Umfang von über 150 Mrd.

133 Otto Depenheuer, Verfassungsfragen einer einmaligen Vermögensabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, in: derselbe (Hrsg.), Staatssanierung durch Enteignung? Legitimation und Grenzen staatlichen Zugriffs auf das Vermögen seiner Bürger, 2014, S. 87 (87).

134 BT-Drs. 17/10770 vom 25.9.2012; siehe auch Hanno Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 3.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> Euro zugunsten maroder Banken bereitstellen, um das Finanzsystem zu stabilisieren. Hinzu kommen milliardenschwere Konjunkturpakete, die den Absturz der Wirtschaft gebremst haben. Bislang dauert die Krise unverändert an und die Schätzungen für die Kosten der Krise steigen noch immer."[135]

Dazu wurde als Lösung die Vermögensabgabe präsentiert:

> „Diese einmalige Finanzierungslast soll von den Reichsten der Bevölkerung getragen werden. Dazu erfolgt die Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe analog zum Lastenausgleich. Ein Gutachten des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) im Auftrag der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zeigt, dass auch bei hohen persönlichen Kinder- und Betriebsfreibeträgen ein großes Aufkommen realisierbar ist. Die Abgabe ist so ausgestaltet, dass sie über mehrere Jahre und weitgehend aus den Vermögenserträgen gezahlt werden kann."[136]

Nachdem die Finanzkrise durch die Corona-Pandemie und durch die Klimakrise längst überlagert wurde, werden heute die Begründungen auf die neuen besonderen Finanzierungslasten angepasst. Die Krisenhermeneutik war und ist für die Politik nicht nur eine manchmal dringende Herausforderung, sondern auch ein Schlüssel für schon länger für notwendig gehaltene Strukturänderungen, weil in der Krise effektives rasches Handeln als Gebot der Stunde erscheint und damit institutionelle, soziale, ökonomische oder rechtliche Bedenken zumindest relativiert, wenn nicht gar zur Seite gedrängt werden.[137] Wenn Diagnosen zutreffen, dass sich die großen westlichen Demokratien in einer Periode aufeinander folgender Krisen (oder Krisenwahrnehmungen) befinden,[138] so würde danach die Vermögensabgabe in ihrer Einmaligkeit immer nur oder allenfalls einmalig pro Krise sein und insofern ein überraschend breites Anwendungsfeld finden. Hinzu tritt die politische Tendenz, große Herausforderungen auch als Hebel zu benutzen, um ansonsten nicht durchsetzbare Umwandlungen

135 BT-Drs. 17/10770 vom 25.9.2012, S. 1.; siehe auch S. 7 f.

136 BT-Drs. 17/10770 vom 25.9.2012, S. 1.

137 Uwe Volkmann, Der alltägliche Ausnahmezustand oder: Not kennt viele Gebote, Merkur 2008, Nr. 708, S. 369 ff.

138 Bei Alexander Kenneth Nagel ist von einer „apokalyptischen Krisenhermeneutik" die Rede: Alexander Kenneth Nagel, Corona und andere Weltuntergänge, 2021, S. 76; siehe auch Udo Di Fabio, Corona Bilanz. Lehrstunde der Demokratie, 2021 S. 153 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

oder gar Umwälzungen der Gesellschaft durchzusetzen also die Krise als „transformatorische Krise“[139] zu interpretieren. So könnte es sein, dass mit der Vermögensabgabe oder auch mit laufenden Vermögensteuern tiefgreifende gesellschaftliche, die private marktwirtschaftliche Eigentumsordnung berührende politische Ziele verfolgt werden, wenn sie an eine aktuelle große Krise wie etwa die globale Erwärmung angedockt werden.

II. Der Ausnahmecharakter einer einmaligen Vermögensabgabe

Nicht nur die politische Verwertbarkeit einer sich ausbreitenden Krisenwahrnehmung mahnt zur Vorsicht, der Ausnahmecharakter einer einmaligen Vermögensabgabe ergibt sich bereits aus der finanzverfassungsrechtlichen Verortung der Vermögensabgabe und mehr noch aus grundrechtlichen Erwägungen. Nach Art. 105 Abs. 2 GG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG besitzt der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben. Damit ist zum einen festgelegt, dass die Verfassung eine solche einmalige Vermögensabgabe erlaubt, zum anderen aber wird auch deutlich, dass sie dieses Instrument lediglich im Kontext einer singulären Notmaßnahme wie den Nachkriegslastenausgleich vorsieht. Nach dem Wortlaut könnte man zumindest prima vista sogar davon ausgehen, dass hier nur der historisch und praktisch längst bewältigte Einzelfall im Rahmen des Lastenausgleichs nach dem Zweiten Weltkrieg zu verstehen ist und damit jede Geltungserstreckung auf Gegenwart und Zukunft ausgeschlossen sei.[140]

Auch wenn man dieser Ansicht nicht folgen will, so verlangt die einmalig erhobene Vermögensabgabe doch schon aufgrund der begrifflichen Fassung und ihres unstreitig exemptorischen Charakters im Tatbestand das Vorliegen einer dem Lastenausgleich jedenfalls vergleichbaren Situation. Das bereits vom Wortlaut her naheliegende restriktive Verständnis der Norm wird durch die systematische und teleologische Auslegung bestätigt.

---

139 Frank Schorkopf, Finanzkrisen als Herausforderung der Rechtsetzung, VVDStRL 71 (2012), S. 183 (188 f.).

140 Jürgen W. Hidien, in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Stand 2002), Art. 106 Rn. 1426; siehe insoweit auch Gutachten des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages, Rechtliche Rahmenbedingungen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 176/08, 2008, S. 10; Lothar Schemmel, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Sonderinformation 37, Oktober 1999, S. 1(5 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Für die seit Ausbruch der Weltfinanzkrise 2008 wieder zahlreicher gewordenen Anhänger einer Vermögensabgabe ist die ausdrückliche Nennung im finanzverfassungsrechtlichen Teil des Grundgesetzes ein für sich genommen bereits tragfähiger Beleg für ihre Zulässigkeit. Dem wird man nur dem Grunde nach zustimmen können. Denn es sollte maßgeblich berücksichtigt werden, dass Verteilungsregeln für das Finanzaufkommen nicht von dem Willen zeugen, die grundrechtliche Zulässigkeit einer Abgabe abschließend zu klären, schon gar nicht, wenn sie eine bei der Entstehung des Grundgesetzes zeittypische Sondersituation vor Augen hatte. Vor dem Hintergrund von Art. 14 GG und Art. 15 GG und der dazu über Jahrzehnte entwickelten Rechtsprechung liegt es wesentlich näher, gerade in der Ausnahmebestimmung einer Steuerverteilungsregel den Hinweis auf ein materielles Verbot der Substanzbesteuerung zu sehen. Denn die beiden im Grundrechtsteil der Verfassung befindlichen Vorschriften besagen, dass der Staat – auch wenn er überragende Gemeinwohlziele bis hin zur Vergesellschaftung, also Verstaatlichung, verfolgt – die Substanz des Eigentums nicht ohne angemessene Entschädigung entziehend antasten darf. Wenn es existenzielle Notlagen im Sinne eines fiskalischen Ausnahmezustands geben sollte, die eine Abweichung von diesem freiheitsrechtlich gewährleisteten Prinzip erlauben, so ist jedenfalls an das tatbestandliche Vorliegen einer solchen Notlage ein strenger Maßstab anzulegen, um den Substanzschutz in seiner Regelhaftigkeit zu gewährleisten.

III. Die Ausnahmelage als Tatbestandsvoraussetzung der einmaligen Vermögensabgabe

An das Bestehen einer Ausnahmelage, die die Erhebung einer Vermögensabgabe rechtfertigt, sind demnach sowohl aus grundrechtsspezifischen, aus Art. 14 und 15 GG folgenden Gründen als auch unter finanzverfassungsrechtlichen Gesichtspunkten strenge Maßstäbe anzulegen, weil es um die körperschaftliche Zuordnung des Ertrages geht.[141] Dies hat das Bundesver-

141 So auch Gregor Kirchhof, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht – grundrechtliche, rechtsstaatliche und finanzverfassungsrechtliche Grenzen der Vermögensbesteuerung, StuW 2011, 189 (193); Lothar Schemmel, Erfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Breuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Sonderinformation 37, Oktober 1999, S. 1 (9).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

fassungsgericht bereits in seiner Rechtsprechung zur Vermögensteuer deutlich gemacht.[142]

> „Unter besonderen Voraussetzungen, etwa in staatlichen Ausnahmelagen, erlaubt die Verfassung auch unter den geltenden steuerrechtlichen Rahmenbedingungen einen Zugriff auf die Vermögenssubstanz."[143]

Die hier bereits in der Entscheidung zur Vermögensteuer genannten historischen Beispiele des Wehrbeitrages von 1913 in Reaktion auf die Balkankriege und einen sich deutlich abzeichnenden möglichen Weltkrieg, das Reichsnotopfer von 1919 zur Finanzierung sowohl der Kriegsfolgelasten als auch der mit dem Versailler Vertrag auferlegten Lasten und dann die Steuer nach dem Lastenausgleichsgesetz von 1952 weisen die Gemeinsamkeit auf, Beiträge zur Bewältigung einer existenziellen nationalen Notlage zu leisten.

Das durch die Alliierten bereits 1948 angeregte Lastenausgleichsgesetz von 1952 verfolgte das Ziel, Schäden und Verluste abzugelten, die sich infolge von Zerstörungen und Vertreibungen im Verlaufe des Krieges und der unmittelbaren Nachkriegszeit tiefgreifend auf das gesellschaftliche Leben ausgewirkt hatten. Dabei stand auch die Erfahrung seit der Bewältigung des Ersten Weltkrieges Pate, dass eine Währungsumstellung, die aufgrund der inflationierten Kriegswährung notwendig war, nicht ohne Inanspruchnahme der davon nicht betroffenen Vermögenspositionen, also der sogenannten Sachwerte, vonstattengehen sollte. Hinzu trat in der unmittelbaren Nachkriegszeit, die auch im Blick auf die außenwirtschaftliche Währungsstabilität außerordentliche fiskalische Schwäche des Staates, der auf keine prosperierende Wirtschaft mit ertragsstarken Abgaben und auf keine solide Kapitaldeckung zugreifen konnte, dem internationale Kredite noch nicht zur Verfügung standen und dessen soziale Sicherungssysteme anfangs noch nicht hinreichend mit Beiträgen finanziert werden konnten.

Es geht somit um einen völlig untypischen, die Grundlagen eines Gemeinwesens tief erschütternden, besonderen Finanzierungsbedarf, der im politischen, sozialen und ökonomischen System nicht zu bewältigen ist, ohne ansonsten wiederum schwerwiegende oder sogar katastrophale Folgewirkungen in anderen gesellschaftlichen Bereichen auszulösen. Die ein-

142 BVerfGE 93, 121 (138 f.); Otto Depenheuer, Verfassungsfragen einer einmaligen Vermögensabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, in: derselbe (Hrsg.), Staatssanierung durch Enteignung? Legitimation und Grenzen staatlichen Zugriffs auf das Vermögen seiner Bürger, 2014, S. 87 (91 f.).

143 BVerfGE 93, 121 (138 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

malige Vermögensabgabe setzt insofern nicht nur einen atypischen besonderen Finanzbedarf voraus, sondern darüber hinaus und wesentlich eine existenzbedrohende finanzielle Notlage des Staates, in der weder eine Steigerung der Einnahmen aus den übrigen laufenden Steuern noch eine Ausweitung der Kreditaufnahme oder eine entsprechende Ausgabenkürzung möglich ist.[144]

Im rechtswissenschaftlichen Schrifttum gibt es zwar Versuche, diese restriktive tatbestandliche Auslegung aufzuweichen, aber sie vermögen nicht zu überzeugen. Namentlich Joachim Wieland hält einen besonderen, außerordentlichen Finanzbedarf des Staates für ausreichend, um eine einmalige Substanzbesteuerung zu rechtfertigen.[145] Damit würde indes der grundrechtliche Gewährleistungsgehalt von Art. 14 Abs. 3 GG entwertet, zumal die öffentliche Hand gerade in einer Situation von im Grunde genommen permanent auftretenden Krisen ständig einen außergewöhnlichen Finanzbedarf reklamieren könnte.

Auch das finanzverfassungsrechtliche System würde zugunsten des Bundes in Mitleidenschaft gezogen, wenn ähnlich wie schon bei Sonderabgaben die gebotene restriktive Interpretation aufgeweicht würde. In einer Zeit sich häufender Herausforderungen und Krisen wird aus einer Norm der ganz exzeptionellen historischen Ausnahmesituation dann womöglich rasch ein Dauerzustand, auch weil dann eben nicht nur bei existenziellen Finanznotlagen, sondern im Grunde genommen bei jeder als Krise definierten Situation dieses Finanzierungsinstrument zur Verfügung stünde.[146] Damit aber wäre dann die finanzverfassungsrechtliche Ordnung strukturell verschoben. Eine vom Bund erhobene Vermögensabgabe steht nicht nur mit der Vermögensteuerertragskompetenz der Länder in Konkurrenz, sondern würde wegen der kumulativen Belastungswirkungen auch das Steueraufkommen aus der Einkommensteuer oder von Realsteuern wie der Gewerbesteuer mindern und damit die Länder- oder Kommunalanteile im Ertrag schmälern.

144 Gutachten des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages, Rechtliche Rahmenbedingungen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 176/08, 2008, S. 10 f.

145 Joachim Wieland, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung und der Vereinten Dienstleistungsgewerkschaft (ver.di), 2012, S. 16 ff.; ihm folgend: Matthias Voigt, Vermögensabgabe, Lastenausgleich, COVID-19-Pandemie – was verbindet sie?, DÖV 2020, 1100 (1107 f.).

146 Zur mangelnden Eignung der (laufenden) Vermögensteuer als Landessteuer siehe Hanno Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 4.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Entscheidend aber ist die grundrechtliche Perspektive. Die einmalige Vermögensabgabe ist kein Instrument der Umverteilung,[147] wenn statistisch erkennbare soziale Ungleichgewichtslagen in der Vermögensverteilung stärker ausgeprägt sind. Wäre das der Fall, so könnte unbeeindruckt von der Entschädigungspflicht der Staat Eigentumspositionen entziehen, und zwar ohne Rücksicht auf das Gebot zur Erhaltung der Privatnützigkeit und der entstandenen Leistungsunterschiede des privatautonom erworbenen Vermögensbestandes. Das widerspräche dem freiheitsrechtlichen Gehalt der Eigentumsgarantie. Denn die einmalige Vermögensabgabe ist genuin konfiskatorisch, sie ist im Grunde genommen keine Steuer, wie sie das finanzverfassungsrechtliche System vorsieht. Aus diesem Grund ist es zutreffend, für die Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe anders als für die laufenden Steuern einen besonderen rechtfertigenden Legitimationsgrund zu verlangen, der im restriktiven Verständnis hinsichtlich eines finanziellen Staatsnotstandes liegt und der nach belastbaren Tatsachen der existenziellen Finanzierungsnotlage verlangt.[148]

Mit anderen Worten darf es nur um die Abwehr eines fiskalischen Staatsnotstandes, einer existenzbedrohenden finanziellen Notlage des Staates gehen, in der weder die Steigerung der Einnahmen aus den übrigen Steuern noch eine Ausweitung der Kreditaufnahme oder eine entsprechende Ausgabenkürzung möglich ist, ohne neue und unbeherrschbare Risiken zu erzeugen.[149] Solch einen fiskalischen Staatsnotstand heute ausgerechnet für die Bundesrepublik Deutschland als anerkannten „lender of last resort"[150] mit der besten Bonitätsstufe in internationalen Bewertungssystemen anzunehmen, wäre in evidenter Weise abwegig. Die Corona-Pandemie kann gewiss als große finanzielle Herausforderung, die zu einer mehrfachen Aussetzung der regulären Schuldenbremse berechtigt hat, verstanden wer-

147 Otto Depenheuer, Verfassungsfragen einer einmaligen Vermögensabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, in: derselbe (Hrsg.), Staatssanierung durch Enteignung? Legitimation und Grenzen staatlichen Zugriffs auf das Vermögen seiner Bürger, 2014, S. 87 (93 f.).

148 Otto Depenheuer, Verfassungsfragen einer einmaligen Vermögensabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, in: derselbe (Hrsg.), Staatssanierung durch Enteignung? Legitimation und Grenzen staatlichen Zugriffs auf das Vermögen seiner Bürger, 2014, S. 87 (94 f.).

149 Siehe dazu Paul Kirchhof, Deutschland im Schuldensog – der Weg vom Bürgen zurück zum Bürger, 2012, S. 179 ff.

150 Armin Steinbach, The lender of last resort in the eurozone, Common Market Law Review Vol. 53 (2016), 361 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

den.[151] Und genauso werden die Transformationsanstrengungen im Vollzug der Bekämpfung der globalen Erwärmung einen immensen Finanzbedarf erzeugen. Dennoch darf eben nicht nur auf die Bedarfsseite abgestellt werden. Es geht demnach nie allein darum, ob eine sich neu abzeichnende Finanzierungslast oder Staatsaufgabe tatsächlich in vergleichbarer Weise den finanziellen Herausforderungen nach 1945 entspricht. Vielmehr muss vor allem das jeweilige Potenzial der Möglichkeiten einer prosperierenden und stabilen Wirtschaftsgesellschaft in Rechnung gestellt werden. Die Schuldentilgungspläne, die im Verlauf der Corona-Pandemie vom Bundesgesetzgeber verabschiedet worden sind, enthalten eine nachvollziehbare mittelfristige Perspektive der Schuldentilgung. Und auch der europäische Corona-Wiederaufbaufonds wird, wenn verschiedene Wege zu seiner Tilgung eingeschlagen werden, keinen Finanznotstand erzeugen. Mit einer solchen Einschätzung soll gewiss kein für alle Zukunft geltendes Unbedenklichkeitstestat ausgestellt werden, denn eine längerfristig expansive Geldpolitik und steigende Staatsverschuldung in den EU-Mitgliedstaaten sowie die Einführung einer gemeinsamen Verschuldung in der EU können durchaus mittel- bis langfristig erhebliche Stabilitätsrisiken erzeugen, die auch die Bundesrepublik Deutschland betreffen können. Auf der gegenwärtigen Beurteilungsgrundlage sollte man entsprechende Warnungen für eine nachhaltige Entwicklung der Währungs- und Fiskalpolitik zwar ernst nehmen, doch Anhaltspunkte für eine heute bestehende existenzielle fiskalische Notlage der Bundesrepublik ergeben sich daraus nicht.

151 Udo Di Fabio, Corona Bilanz. Lehrstunde der Demokratie, 2021, S. 130.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

F. Ergebnis

Die vorliegende Studie hat ergeben, dass eine einmalige Vermögensabgabe unter den gegenwärtig erkennbaren Bedingungen verfassungswidrig wäre. Die Vermögensabgabe nach dem Muster des Lastenausgleichs ist nur gerechtfertigt, um einen atypischen, die Grundlagen eines Gemeinwesens tief erschütternden, besonderen Finanzierungsbedarf zu decken. Es geht um eine Notlage, die im politischen, sozialen und ökonomischen System finanziell nicht zu bewältigen ist, ohne ansonsten wiederum schwerwiegende oder sogar katastrophale Folgewirkungen in anderen gesellschaftlichen Bereichen auszulösen. Die einmalige Vermögensabgabe setzt insofern nicht nur einen atypischen besonderen Finanzbedarf voraus, sondern darüber hinaus und wesentlich eine existenzbedrohende finanzielle Notlage des Staates, in der weder eine Steigerung der Einnahmen aus den übrigen laufenden Steuern noch eine Ausweitung der Kreditaufnahme oder eine entsprechende Ausgabenkürzung möglich ist. Für eine solche Lage fehlt es an jeglichen Anhaltspunkten.

Eine laufende Vermögensteuer, die sukzessive die Substanz des Eigentums entzieht, ist verfassungswidrig. Eine Sollertragsteuer auf das Vermögen kann demgegenüber verfassungsgemäß sein, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Jedes Vermögen muss gleichmäßig herangezogen werden, und zwar nach seinem aktuellen Marktwert. Die Bewertung ist sachverständig periodisch aktualisiert vorzunehmen.
- Die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners ergibt sich nicht bereits aus der Feststellung eines bestimmten Vermögens, sondern aus der funktionellen Zuordnung des Vermögens mit seiner Ertragsbasis.
- Vermögen in privater Nutzung ohne objektive oder im subjektiv festgelegten Nutzungszweck verankerte Ertragsfähigkeit darf nicht mit einer Sollertragsteuer belegt werden, weil sie dann unerlaubte Substanzsteuer ist. Personell zugeordnetes Vermögen ohne Ertragsfähigkeit oder ohne subjektiv disponierten Ertragszweck darf deshalb auch keiner Sollertragsteuer unterworfen werden.
- Der besteuernde Staat hat Folgewirkungen der Steuererhebung auf grundrechtliche Freiheiten zu berücksichtigen. Das gilt ohnehin, wenn außerfiskalische Lenkungsziele verfolgt werden, es gilt aber auch wenn

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

bei einem rein fiskalischen Einnahmeinteresse durch die Höhe der finanziellen Belastung des Steuerpflichtigen eine Beschränkung grundrechtlicher Freiräume von Gewicht eintritt.
– Eine Sollertragsteuer bei ertragsfähigem Vermögen muss die kumulativen Belastungswirkungen bei Hinzutreten einer zusätzlichen Steuer auf das bereits bestehende Abgabensystem realitätsgerecht berücksichtigen. Die Vermögensteuer auf Betriebsvermögen oder auf gewerblich genutzte Immobilien muss mit einer Besteuerung von Einkünften oder auch mit Realsteuerlasten abgestimmt werden, damit keine unverhältnismäßigen, gegen den Grundsatz der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung verstoßenden Wirkungen eintreten.

Wer die Vermögensteuer reaktivieren möchte, muss das im Bewusstsein tun, dass er prinzipiell alle Vermögensarten besteuern muss und die Verschonung oder Sonderbehandlung von Produktivvermögen oder sozial oder ökologisch nützlich ausgerichteten Vermögen besonderer Rechtfertigungen bedürfen, die gegebenenfalls vom Bundesverfassungsgericht streng gleichheitsrechtlich geprüft werden. Hier hat die insoweit ähnliche Erbschaftsteuer gezeigt, vor welchen Schwierigkeiten der Gesetzgeber sich dabei sehen würde. Man kann dem Gesetzgeber auf der Grundlage der hier vorgelegten verfassungsrechtlichen Analyse nur raten, entweder von der Vermögensteuer abzusehen oder aber die Vermögensteuer mit dem Einkommensteuersystem und der Realbesteuerung so zu harmonisieren, dass die Gesamtsteuerbelastung nicht substanziell erhöht wird und dadurch erhebliche negative Effekte auf die wünschenswerte private Vermögensbildung, auf gewerbliche und berufliche Freiheitsentfaltung sowie auf Kapitalbildung und Investitionen in Deutschland verhindert werden.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Literaturverzeichnis

Ackermann, Ulrike/Schmidt, Hans Jörg (Hrsg.), John Stuart Mill. Ausgewählte Werke. Band 3. Freiheit, Fortschritt und die Aufgaben des Staates. Teil 1. Individuum, Moral und Gesellschaft, Verlag Murmann, 2014.

Bach, Stefan/Thiemann, Andreas, Hohes Aufkommenspotenzial bei Wiedererhebung der Vermögensteuer, DIW 2016, S. 79 ff.

Bartels, Henning, Überblick über den Lastenausgleich, Beitrag auf der Konferenz „Kriegsfolgenarchivgut" in Bayreuth, 14.10.2019, abrufbar unter: https://www.bundesarchiv.de/DE/Content/Publikationen/Aufsaetze/kriegsfolgenarchivgut-p1-bartels.html.

Bäuml, Sven O./Gageur, Patrick, Die geplante Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte, FR 2006, 213ff.

Beckert, Jens, Neid oder soziale Gerechtigkeit? Die gesellschaftliche Umkämpftheit der Erbschaftssteuer, APuZ 2017, S. 23 ff.

Ders., Unverdientes Vermögen: Soziologie des Erbrechts, Campus Verlag 2004.

Bethge, Herbert, Der Grundrechtseingriff, in: VVDStRL 57, Verlag de Gruyter Berlin, 1998, S. 7 ff.

Blotevogel, Robert/Imamoglu, Eslem/Moriyama, Kenji/Sarr, Babacar, Measuring Income Inequality and Implications for Economic Transmission Channels, IWF Working Paper 2020, WP/20/164.

Böhle, Fritz/Stadelbacher, Stephanie, Soziale Ordnung durch Selbstorganisation und Grenzen der Rationalisierung des Handelns – Zur Notwendigkeit und Möglichkeit einer Erweiterung kognitiver Handlungsorientierungen in der reflexiven Moderne, in: Fritz Böhle/Werner Schneider (Hrsg.), Subjekt – Handeln – Institution, Verlag Velbrück Wissenschaft, 2016, S. 357 ff.

Braunschweig, Christoph/Pichler, Bernhard, Die Kreditgeldwirtschaft. Hintergründe und Irrtümer von Geld- und Finanzwirtschaft, Verlag Springer Gabler, 2. Aufl. 2021.

Brunner, Johann K., Vermögensbesteuerung: die ökonomische Sicht, in: Helmut P. Gaisbauer/Otto Neumaier/Gottfried Schweiger/Clemens Sedmak (Hrsg.), Erbschaftssteuer im Kontext, Springer Fachmedien Wiesbaden, 2013, S. 143 ff.

Chamley, Christophe, Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives, Econometrica 54 (May, 1986), S. 607 ff.

Chu, C.Y. Cyrus/Wang, Yi-Ting, Gini coefficient versus top income shares – Pattern change differences, Economics Letters, Elsevier, vol. 201(C).

Crezelius, Georg, Erbschaftssteuerrecht und Erbschaftssteuerpolitik, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 403 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Depenheuer, Otto, Verfassungsfragen einer einmaligen Vermögensabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, in: derselbe (Hrsg.), Staatssanierung durch Enteignung? Legitimation und Grenzen staatlichen Zugriffs auf das Vermögen seiner Bürger, Springer Verlag, 2014, S. 87ff.

Ders., Der Mieter als Eigentümer?, NJW 1993, S. 2561 ff.

Di Fabio, Udo, Corona Bilanz. Lehrstunde der Demokratie, Verlag C.H.Beck, 2021.

Ders., Metamorphosen der Zurechnung, JZ 2020, S. 1073 ff.

Ders., Schwankender Westen, Verlag C.H. Beck, 2015.

Ders., Information als hoheitliches Gestaltungsmittel, JuS 1997, S. 1 ff.

Dürig, Günter/Herzog, Roman/Scholz, Rupert (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz, Verlag C.H.Beck, Werkstand: 101. EL Mai 2023.

Erler, Manuel, Preisblasen auf Büroimmobilienmärkten – Eine empirische Betrachtung deutscher A- und B-Städte, IIWM-Paper, No. 1, 2017.

Fischer-Lescano, Andreas, Natur als Rechtsperson. Konstellationen der Stellvertretung im Recht, ZUR 2018, S. 205 ff.

Forsthoff, Ernst, Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 1955, S. 1249 ff.

Ders. Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates. Die auswärtige Gewalt der Bundesrepublik, in: VVDStRL 12, Verlag de Gruyter Berlin, 1954, S. 8 ff.

Fuest, Clemens, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, Stiftung Familienunternehmen, 2021.

Gruber, Malte-Christian, Mensch oder Maschine: Zur Humanität des Rechts nach dem Ende des Menschen, in: Andreas Funke/Klaus Ulrich Schmolke (Hrsg.), Menschenbilder im Recht, Verlag Mohr Siebeck, 2019, S. 43 ff.

Hansson, Asa, The Wealth Tax and Entrepreneurial Activity, in: The Journal of Entrepreneurship 17 (2008), S. 139 ff.

Haraway, Donna, Situated Knowledge. The Science Question in Feminism and the Privilege of Partial Perspectives, Feminist Studies, Vol. 14 (1988), S. 575 ff.

Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Verlag C.F. Müller, Stand 2021.

Kersten, Jens, Die Rechte der Natur und die Verfassungsfrage des Anthropozän, in: Jens Soentgen/Ulrich M. Gassner/Julia von Hayek/Alexandra Manzei (Hrsg.), Umwelt und Gesundheit, Nomos Verlag, 2020, S. 87 ff.

Kirchhof, Gregor, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Vermögensteuer, FR 2021, S. 517 ff.

Ders., Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht – grundrechtliche, rechtsstaatliche und finanzverfassungsrechtliche Grenzen der Vermögensbesteuerung, StuW 2011, S. 189 ff.

Kirchhof, Paul, Deutschland im Schuldensog – der Weg vom Bürgen zurück zum Bürger, Verlag C.H.Beck, 2012.

Kube, Hanno, Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten, Rechtsgutachten erstellt für die Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit, 2020.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Ders., Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013.

Latour, Bruno, Das Parlament der Dinge. Für eine politische Ökologie, Suhrkamp Taschenbuch Verlag, 4. Aufl. 2018.

Ders., Kampf um Gaia. Acht Vorträge über das neue Klimaregime, Suhrkamp Taschenbuch Verlag, 2017.

Lenz, Sarah, Ethische Geldinstitute, Springer 2019.

Loick, Daniel, „Moment anstatt Grund". Zur institutionellen Gestalt der Gegenrechte, in: Andreas Fischer-Lescano/Hannah Franzki/Johan Horst (Hrsg.), Gegenrechte. Recht jenseits des Subjekts, Verlag Mohr Siebeck, 2018, S. 325 ff.

Luhmann, Niklas, Das Recht der Gesellschaft, 1993.

Mainzer, Klaus, Leben als Maschine? Von der Systembiologie zu Robotik und Künstlichen Intelligenz, mentis Verlag, 2010.

Moll, Bruno, Zur Geschichte der Vermögensteuern, Verlag Duncker & Humblot, 1911.

Nagel, Alexander-Kenneth, Corona und andere Weltuntergänge. Apokalyptische Krisenhermeneutik in der modernen Gesellschaft, transcript Verlag, 2021.

Niehues, Judith/Kolev, Galina, Ungleichheit und Wirtschaftswachstum – ein nicht-linearer Zusammenhang, in: Till van Treeck et al., Wie gerecht ist die Welt? – Soziale Ungleichheit und Wirtschaftswachstum, ifo Schnelldienst, 15/2018, S. 6 ff.

Ötsch, Rainald/Troost, Axel, Reichtum rückverteilen. Plädoyer für die Wiedererhebung der Vermögensteuer mit progressivem Tarif, Rosa-Luxemburg-Stiftung, 2020.

Papathanasiou, Konstantina, Eigenverantwortung, Neuronensteuerung oder Habitus? Der homo autonomus et inspiratus als strafrechtliches Menschenbild, in: Andreas Funke/Klaus Ulrich Schmolke (Hrsg.), Menschenbilder im Recht, Verlag Mohr Siebeck, 2019, S. 151 ff.

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

Peichl, Andreas/Stöckli, Marc, Ungleichheit und Umverteilung in Deutschland: Trends und Handlungsoptionen, in: Till van Treeck et al., Wie gerecht ist die Welt? – Soziale Ungleichheit und Wirtschaftswachstum, ifo Schnelldienst, 15/2018, S. 18 ff.

Rawls, John, A Theory of Justice, Harvard University Press, Revised Edition, 1999.

Rousseau, Jean-Jacques, Diskurs über die Ungleichheit. Discours sur l'inégalité, Kritische Ausgabe des integralen Textes, Verlag UTB, 7. Aufl. 2019.

Schemmel, Lothar, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Sonderinformation 37, 1999, S. 1 ff.

Schorkopf, Frank, Finanzkrisen als Herausforderung der Rechtsetzung, in: VVDStRL 71, Verlag de Gruyter Berlin, 2012, S. 183 ff.

Schwarz, Frank-Michael, Wiedereinführung der Vermögensteuer. Verfassungsrechtliche Bindungen für den Gesetzgeber, Relevanz und Gestaltungsspielräume für Familienunternehmen, Nomos, 2017.

Seher, Gerhard, Intelligente Agenten als „Personen" im Strafrecht, in: Sabine Gless/Kurt Seelmann (Hrsg.), Intelligente Agenten und das Recht – Verantwortungszuschreibung in Antike und Moderne, Nomos Verlag, 2017, S. 45 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Sloterdijk, Peter, Das Anthropozän, ein Prozess – Zustand am Rande der Erd-Geschichte?, in: Jürgen Rennen/Bernd Scherer (Hrsg.), Das Anthropozän. Zum Stand der Dinge, Matthes & Seitz Verlag Berlin, 2015, S. 25 ff.

Starke, Christian Paul, Die Lehre vom mittelbar-faktischen Grundrechtseingriff im Spiegel der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DVBl. 2018, S. 1469 ff.

Steinbach, Armin, The lender of last resort in the eurozone, in: Common Market Law Review Vol. 53 (2016), S. 361 ff.

Stern, Klaus, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band IV/1, Die einzelnen Grundrechte, Verlag C.H.Beck, 2006.

Stucki, Saskia, Grundrechte für Tiere: Eine Kritik des geltenden Tierschutzrechts und rechtstheoretische Grundlegung von Tierrechten im Rahmen einer Neupositionierung des Tieres als Rechtssubjekt, Nomos Verlag, 2016.

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Bd. 2, 2. Aufl. 2003.

Ders., Die Steuerrechtsordnung, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Bd. 1, 1. Aufl. 1993.

Ders., Die Steuerrechtsordnung, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Bd. 2, 1. Aufl. 1993.

Thiele, Alexander, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023.

Vieten, Nikolaus, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Verlag Peter Lang, 2005.

Voigt, Matthias, Vermögensabgabe, Lastenausgleich, COVID-19-Pandemie – was verbindet sie?, DÖV 2020, S. 1100 ff.

Volkmann, Uwe, Der alltägliche Ausnahmezustand oder: Not kennt viele Gebote, Merkur 2008, Nr. 708, S. 369 ff.

von der Pfordten, Dietmar, Rechtsethik, Verlag C.H.Beck, 2. Aufl. 2011.

Wagner, Wolf, Verelendungstheorie – die hilflose Kapitalismuskritik, Fischer-Taschenbuch- Verlag, 1976.

Weber-Dürler, Beatrice, Der Grundrechtseingriff. Öffentlich-rechtliche Rahmenbedingungen einer Informationsordnung, in: VVDStRL 57, Verlag de Gruyter Berlin, 1998, S. 57 ff.

Weisflog, Walter E., Steuergerechtigkeit in Großbritannien, in: Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 1995, S. 537 ff.

Wemheuer, Felix, Vorwort: Chinas Reform und Öffnung im globalen Kontext, in: Jahrbuch für Historische Kommunismusforschung 2020, S. 1 ff.

Wieland, Joachim, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung und der Vereinten Dienstleistungsgewerkschaft (ver.di), 2012.

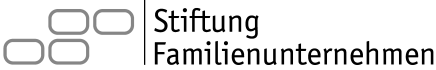
Ders., Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, 2003.

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Über den Herausgeber: Die Stiftung Familienunternehmen

Die gemeinnützige Stiftung Familienunternehmen ist der bedeutendste Förderer wissenschaftlicher Forschung zum Thema Familienunternehmen. Sie ist Ansprechpartner für Politik und Medien in wirtschaftspolitischen, rechtlichen und steuerlichen Fragestellungen. Die 2002 gegründete Stiftung wird mittlerweile getragen von über 500 Firmen aus dem Kreis der größeren deutschen Familienunternehmen.

Das vorliegende Buch „Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Vermögensteuern und Vermögensabgaben" ist eine aktualisierte Fassung der 2022 von der Stiftung Familienunternehmen herausgegebenen gleichnamigen Studie von Prof. Dr. Dr. Udo Di Fabio (ISBN: 978-3-948850-11-1).



Stiftung Familienunternehmen
Prinzregentenstraße 50
80538 München
Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02
Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 089
E-Mail: info@familienunternehmen.de
www.familienunternehmen.de

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748919377 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY