

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.

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 Freiraum 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).

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 Nettovermögen (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.

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 neuen 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.).