

Verfassungs- und Vollzugsfragen
einer Vermögensteuer

Rechtsgutachten

erstellt im Auftrag der
Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M.

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht,
Europarecht, Finanz- und Steuerrecht an der
Johannes Gutenberg-Universität Mainz

April 2013

Inhaltsverzeichnis

I. Stärkere Vermögensbelastungen in der aktuellen Diskussion	1
II. Kompetenzrechtliche Einordnung der Vermögensteuer	4
1. Ertragskompetenz	4
2. Gesetzgebungskompetenz	5
III. Materielle Rechtmäßigkeit der Vermögensteuer	7
1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Vielsteuersystem	7
2. Steuersystematische Einordnung der Vermögensteuer	9
a) Zur Vermögensteuer als Sollertragsteuer	10
aa) Historische Entwicklung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer	10
bb) Würdigung	12
b) Leistungsfähigkeit durch Verfügungsmacht über die Substanz	14
aa) Konzept	14
bb) Würdigung	15
c) Zwischenergebnis	15
3. Probleme freiheits- und gleichheitsgerechter Ausgestaltung der Vermögensteuer	16
a) Freiheitsgrundrechtliche Prüfung	16
aa) Keine regelmäßigen Eingriffe in die Vermögenssubstanz	16
bb) Gemäßigte Abschöpfung des Sollertrags	17
cc) Zum Anliegen der Umverteilung	20
dd) Bewertungsprobleme	21
ee) Sozial verträgliche Belastung	23
b) Gleichheitsgrundrechtliche Prüfung	24
4. Strukturell angelegte Vollzugsdefizite	25
IV. Kompetenz- und Rechtmäßigkeit einer einmaligen Vermögensabgabe	26
1. Kompetenzrechtliche Einordnung	26
2. Materielle Rechtmäßigkeit	28
V. Fazit und Ausblick	29
VI. Zusammenfassung der Ergebnisse	31

I. Stärkere Vermögensbelastungen in der aktuellen Diskussion

Trotz hoher Steuereinnahmen¹ und historisch niedriger Kapitalmarktzinsen ist der Druck auf die öffentlichen Haushalte in Bund und Ländern groß. Dies begründet sich nicht nur durch den Umfang der gegenwärtigen staatlichen Ausgaben, sondern auch durch die vorauszusehenden Zahlungsverpflichtungen und weitergehenden finanziellen Risiken, die in der Zukunft liegen. So werden weder die unabweisbaren Bedarfe an Reinvestitionen in die öffentliche Infrastruktur noch anstehende Pensionsleistungen (so genannte implizite Staatsverschuldung) im überkommenen kamerale Haushalt abgebildet. Zusätzliche, hohe und durchaus greifbare Risiken für die öffentlichen Haushalte sind infolge der Bürgschaftsübernahmen im Zuge der europäischen Staatsschuldenkrise hinzugetreten². Und schließlich wirft auch der Schuldenberg des Bundes und der Länder mit einer Höhe von mittlerweile ca. 82 % des Bruttoinlandsprodukts³ Schatten auf die Zukunft der öffentlichen Haushaltswirtschaft. Mögliche Zinserhöhungen können insoweit sehr rasch in erhebliche finanzielle Bedrängnis führen, die sich noch weiter verschärft, wenn es – gerade auch aufgrund von Maßnahmen zur Haushaltskonsolidierung in anderen EU-Mitgliedstaaten – zu Konjunkturerinbrüchen und aufgrund dessen zu Steuermindereinnahmen in Deutschland kommen sollte.

Der Konsolidierungsdruck, der auf den öffentlichen Haushalten lastet, hat die seit den Vermögen- und Erbschaftsteuerbeschlüssen des Bundesverfassungsgerichts von 1995⁴ geführte Diskussion um das richtige Maß der Vermögensbesteuerung, insbesondere um die Wiedereinführung der Vermögensteuer, neu angefacht. Neben dem fiskalischen Besteuerungszweck spielt dabei auch das Anliegen der Umverteilung eine Rolle, dies vor dem Hintergrund einer verbreitet wahrgenommenen zunehmenden Ungleichverteilung von Vermögen in Deutschland.

Tatsächlich sind die Nettovermögen der deutschen Privathaushalte seit dem Ende des Zweiten Weltkriegs kontinuierlich und gerade in der jüngeren Vergangenheit stark angestiegen⁵; die

¹ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht Februar 2013, S. 65 ff.

² Siehe die Dokumentation in *Bundesrechnungshof*, Bemerkungen 2012 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 16 f.

³ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht Februar 2013, S. 112.

⁴ BVerfGE 93, 121; 93, 165.

⁵ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Lebenslagen in Deutschland. Der Vierte Armut- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, 2013, S. 45 ff.

„Schere“ zwischen Arm und Reich hat sich im Zuge dessen geöffnet⁶. Der Steuerzugriff auf das Vermögen ist gleichwohl verhalten. Seit das Vermögensteuergesetz durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1995 für verfassungswidrig erklärt wurde, weil einheitswertgebundenes und nicht einheitswertgebundenes Vermögen ungleich besteuert wurden⁷, knüpft allein die – ihrerseits wegen Bewertungsproblemen dringend reformbedürftige⁸ – Grundsteuer in ähnlicher Weise wie die Vermögensteuer an das ruhende Vermögen an. Das Grundsteueraufkommen liegt derzeit bei rund 11 Mrd. Euro jährlich; es ist über die letzten Jahre nicht stärker angestiegen als das Gesamtsteueraufkommen⁹. Die – ebenfalls in der Diskussion stehende¹⁰ – Erbschaft- und Schenkungsteuer erzielt mit rund 4 Mrd. Euro jährlich ein noch deutlich geringeres Aufkommen und ist zudem in ihrem Wesen eine Ertragsteuer¹¹.

So verwundert es nicht, dass sich die deutsche Vermögensbesteuerung¹² auch im internationalen Vergleich als unterdurchschnittlich darstellt¹³, dies selbst bei Einbeziehung von Aufwandsteuern wie der KfZ-Steuer.

Vor dem Hintergrund dieser Gesamtsituation stehen, neben den im Folgenden nicht näher zu behandelnden Überlegungen zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer wie auch der Grundsteuer, konkrete Vorschläge zur Wiedereinführung der Vermögensteuer und zur Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe im Raum.

⁶ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Lebenslagen in Deutschland. Der Vierte Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, 2013, S. 342 ff.

⁷ BVerfGE 93, 121 (133 ff.).

⁸ Ausdrücklich zur Problemlage BFH, BStBl. II 2010, S. 897 ff.; jedenfalls andeutungsweise auch BVerfG, HFR 2010, S. 862 (864); gegenwärtig beim Bundesverfassungsgericht anhängig ist das Verfahren 2 BvR 287/11; aus der Literatur *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer, Dezember 2010; *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 109, 2011; *Seer*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rdnr. 38.

⁹ *Andrae*, Realsteuern 2012, IFSt-Schrift Nr. 485, 2013, S. 11.

¹⁰ Widergespiegelt in der Rechtsprechung: BVerfGE 93, 165; 117, 1; aktuell die Vorlage BFH, DStR 2012, S. 2063 ff.; aus der jüngsten Literatur die Dokumentation des 45. Berliner Steuergesprächs „Bestandsaufnahme zur Erbschaftsteuer“ in FR 2013, S. 97 ff.

¹¹ BVerfGE 93, 165 (172); *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, 2011, S. 27 ff.

¹² Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass auch Abzugsverbote (siehe etwa § 4h EStG, §§ 8a und 8c KStG) und Hinzurechnungsgebote (siehe etwa § 8 GewStG) im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung implizite Substanzbelastungen mit sich bringen können; doch ist dies im Kern Thema einer gleichheitsgerechten Ertragsbesteuerung, nicht dagegen einer genuinen Vermögensbesteuerung.

¹³ Mit aktuellen Zahlen etwa *OECD*, Revenue Statistics 2012; *KPMG*, Vermögensbesteuerung – wer besteuert wie?, 2012; fundiert *Lehner*, The European Experience With a Wealth Tax: A Comparative Discussion, Tax Law Review Vol. 53 (2000), S. 615 ff.

Das aktuell diskutierte¹⁴ Vermögensteuermodell, dem die SPD – trotz jüngster Relativierungen der Position¹⁵ – grundsätzlich nahe steht¹⁶, sieht vor, dass das in- und ausländische Nettogesamtvermögen (Weltvermögen) der Steuerpflichtigen mit einem Satz von 1 % belastet wird. Diskutiert werden eine Befreiung von Betriebsvermögen, persönliche Freibeträge von 2 Mio. Euro (4 Mio. Euro für Ehegatten) und ein lineares Abschmelzen des Freibetrags bei Gesamtvermögen oberhalb von 2 Mio. Euro. In der Bewertung wird teilweise von Verkehrswerten, teilweise von Ertragswerten ausgegangen. Festgesetzt werden soll die Steuer jährlich, dies auf Grundlage periodisch wiederkehrender Hauptfeststellungen der Werte. Prognostiziert wird ein Aufkommen von ca. 11,5 Mrd. Euro jährlich.

Zur einmaligen Vermögensabgabe liegt ein Gesetzentwurf der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vor (so genannte „Grüne Vermögensabgabe“)¹⁷. Nach diesem Entwurf soll eine einmalige Vermögensabgabe in Höhe von 15 % des Nettogesamtvermögens natürlicher Personen zu Verkehrswerten (Stichtag 1.1.2012) erhoben werden. Die Zahlung wird dabei auf 10 jährliche Teilbeträge verteilt. Es sollen Freibeträge von 1 Mio. Euro für Privatvermögen und 5 Mio. Euro für inländische Betriebsvermögen gelten. Bei Betriebsvermögen soll die jährliche Belastung auf maximal 35 % des Nettovermögensertrags begrenzt werden.

Diese Vorschläge geben Anlass, die verfassungsrechtlichen Möglichkeiten und Grenzen von Vermögensteuern und einmaligen Vermögensabgaben zu verdeutlichen.

¹⁴ Siehe zur aktuellen Diskussion auch die Beiträge in DB 2012, Beilage, Standpunkt zu Heft 47.

¹⁵ So enthält der aktuelle Entwurf des SPD-Wahlprogramms 2013, S. 58 (Stand: 11.3.2013) lediglich eine Absichtserklärung, eine Vermögensteuer einzuführen, „die der besonderen Situation des deutschen Mittelstandes, von Personengesellschaften und Familienunternehmen Rechnung trägt und ihre zukunftsichernde Eigenkapitalbildung sichert, sowie ihre Investitionsspielräume nicht belastet. Bei der Vermögenssteuer stellen hohe Freibeträge für Privatpersonen sicher, dass das normale Einfamilienhaus nicht von der Vermögenssteuer betroffen sein wird.“

¹⁶ Siehe auch *Kruhl*, SPD plant Wiederbelebung der Vermögensteuer, StBW 2012, S. 700 ff.; *Stein/Reich*, Vermögensteuer – Erste Gedanken zum Gesetzentwurf, ErbBstg 2012, S. 260 ff.; vgl. auch die Anträge der Fraktion DIE LINKE, BT-Drs. 17/453 vom 19.1.2010 und BT-Drs. 17/8792 vom 29.2.2012.

¹⁷ Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drs. 17/10770 vom 25.9.2012; dazu begleitend *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkung einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin, Politikberatung kompakt 59, 2010; eine einmalige Abgabe unterstützt auch der Entschließungsantrag der Fraktion DIE LINKE, BT-Drs. 17/10778 vom 25.9.2012.

II. Kompetenzrechtliche Einordnung der Vermögensteuer

1. Ertragskompetenz

Der Ertrag der „Vermögensteuer“ ist nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG den Ländern zugewiesen (Landessteuer). In den Verhandlungen des Parlamentarischen Rates wurde der Begriff der Vermögensteuer nicht näher beleuchtet, sondern vielmehr vorausgesetzt und damit an das überkommene Bild der Vermögensteuer angeknüpft¹⁸, so wie sie im preußischen Ergänzungsteuergesetz und im Reichsvermögensteuergesetz 1922 ausgestaltet gewesen war¹⁹.

Als Landessteuer eignet sich die Vermögensteuer von vornherein nicht zur Finanzierung von Lasten, die primär den Bund treffen oder treffen könnten. Dies steht einer politischen Rechtfertigung der Vermögensteuer unter Verweis auf die Schulden des Bundes oder auch die Haftungsrisiken im Zusammenhang mit der europäischen Staatsschuldenkrise grundsätzlich entgegen.

Offen ist die verfassungsrechtliche Ertragszuweisung der Vermögensteuer an die Länder, soweit sie sich rechtmäßig erheben lässt, für eine horizontale Abgrenzung und Zerlegung nach Maßgabe von Art. 107 Abs. 1 Satz 1 und 3 GG. Wenn der Länderanteil am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und das Aufkommen aus den Landessteuern den einzelnen Ländern gemäß Art. 107 Abs. 1 GG entsprechend dem örtlichen Aufkommen zugewiesen wird und hierdurch im Ergebnis eine Zuweisung nach der örtlichen Steuerkraft erreicht werden soll²⁰, kann dies für die Vermögensteuer bedeuten, dass der Ertrag aus dieser Steuer nicht allein dem Wohnsitzland des jeweiligen Steuerpflichtigen, sondern anteilig auch den Ländern zugewiesen wird, in denen steuergegenständliches Vermögen belegen ist. Denn unabhängig von der Einordnung als Substanz- oder als Sollertragsteuer deutet dieses konkrete Vermögen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die die Besteuerung rechtfertigt, und sichert der Staat das Vermögen in seinem Bestand und seiner Ertragskraft gerade am Ort der Belegenheit²¹. Eine entsprechende, verfassungsrechtlich eröffnete, wenn auch nicht zwingend ver-

¹⁸ Siehe zum Überblick JöR N.F. Bd. 1 (1951), S. 762 ff.; diskutiert wurde insoweit vor allem die Abgrenzung zur einmaligen Vermögensabgabe, deren Ertrag dem Bund zusteht.

¹⁹ Dazu näher unten III.2.a)aa).

²⁰ *Huber*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 107 Rdnr. 68; aus der Rechtsprechung BVerfGE 72, 330 (395); 101, 158 (221); 116, 327 (379).

²¹ Zur möglichen Berücksichtigung des Orts der Wertschöpfung auch BVerfGE 72, 330 (391 f.); unter dem Gesichtspunkt des Äquivalenzzusammenhangs entsprechend *Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, 1997, S. 521; siehe auch *Häde*, Finanzausgleich, 1996, S. 210.

langte Aufteilung der Vermögensteuer würde nicht nur Anreize setzen, sich als Wohnsitzland für wohlhabende Bürger attraktiv zu machen, sondern die Länder – bei gebotener Einbeziehung von Betriebsvermögen in die Vermögensteuer²² – ebenso veranlassen, sich als attraktiver Unternehmensstandort zu präsentieren und die eigene Wirtschaftskraft zu pflegen.

2. Gesetzgebungskompetenz

Als Landessteuer unterfällt die Vermögensteuer der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes nur unter den Voraussetzungen des Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG, wenn also die Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind. Seit der Änderung im Jahr 1994 setzt Art. 72 Abs. 2 GG die Erforderlichkeit einer bundesstaatlichen Regelung, nicht mehr allein das Bedürfnis nach einer solchen Regelung voraus.

Mitunter wird angenommen, eine vollständig bundeseinheitliche Vermögensteuer sei zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder auch zur Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich²³. Dies erscheint allerdings, insbesondere unter Berücksichtigung der in diesem Punkt restriktiven Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts²⁴, als sehr fraglich.

Erforderlich ist eine bundeseinheitliche Regelung der Vermögensteuer insoweit, als ungewollte Doppelbesteuerungen zu verhindern sind, die sich als „problematische Folge“ im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Auslegung des Begriffs der „Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit“²⁵ darstellen²⁶. Darüber hinaus aber streitet ein eher wettbewerblich ausgerichtetes Verständnis des Bundesstaates für weitgehende legislative Gestaltungsmöglichkeiten der Länder²⁷. Es ist nicht zu erkennen, dass landesseitige Ausgestaltungen einer doppelbesteuerungsfrei angelegten Vermögensteuer Konsequenzen hätten, denen der Bund nach Maßgabe der Anforderungen in Art. 72 Abs. 2 GG entgegenwirken müsste. Weder würden unterschiedliche Landesvermögensteuergesetze dazu führen, dass „sich die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialge-

²² Siehe dazu unten III.3.b).

²³ *Seer*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 2 Rdnr. 42 (Problem der Rechtszersplitterung).

²⁴ BVerfGE 106, 62 (Altenpflege); 111, 226 (Juniorprofessur); 112, 226 (Studiengebührenverbot).

²⁵ BVerfGE 106, 62 (145 f.).

²⁶ So auch *Korte*, *Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung*, 2008, S. 156 f.

²⁷ Für eine alleinige Kompetenz der Länder im Bereich der Erbschaftsteuer *Wernsmann/Spernath*, *Erbschaftsteuerreform: keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes*, FR 2007, S. 829 ff.

füge beeinträchtigender Art und Weise auseinander“ entwickeln, noch käme es zu einer „Rechtszersplitterung, ... die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden kann“, noch rechtfertigt sich eine weitergehende Bundesregelung aus dem Anliegen der „Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik“²⁸.

Welche Elemente des Steuertatbestandes bundeseinheitlich koordiniert werden müssen, um Doppelbesteuerungen effektiv entgegenzuwirken, bleibt näher zu prüfen. Viel spricht für eine bundesseitige Koordinierung der subjektiven und fundamentalen sachlichen Anknüpfungspunkte und für eine landesseitige Regelung der weiteren Elemente des sachlichen Steuertatbestands (insbesondere Freibeträge) wie auch des Steuersatzes²⁹. Hierdurch würde zudem eine hinreichende Vergleichbarkeit der Landesregelungen sichergestellt und dadurch ein funktionierender Steuerwettbewerb gewährleistet werden. Die Standortattraktivität³⁰ könnte sich dann auch aus den Landesvermögensteuergesetzen ergeben.

Art. 125a Abs. 2 GG, der die Fortgeltung von Bundesrecht vorschreibt, das nach Art. 72 Abs. 2 GG in der ab 1994 geltenden Fassung nicht mehr erlassen werden könnte, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Das Verdikt des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1995 hat die Sperrwirkung des Vermögensteuergesetzes des Bundes jedenfalls ab 1997 entfallen lassen, wird der Verzicht auf die Nichtigkeitsklärung doch allein damit begründet, dass der Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten hat, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen³¹. Nimmt der Bundesgesetzgeber innerhalb der vom Gericht gesetzten Frist keine dieser Möglichkeiten wahr, gibt es keinen Grund, dem Gesetz nach Fristablauf noch Wirkungen zuzuschreiben³². Praktische Bedeutung kommt dieser Problematik freilich kaum zu; denn jedenfalls durch seine koordinierende Neugesetzgebung würde der Bund die kompetenzrechtliche Sperrwirkung des alten Rechts aufheben.

Ob der Bund verpflichtet ist, koordinierende Regelungen zu erlassen, wenn einzelne oder auch alle Länder Vermögensteuergesetze einführen möchten, ist eine Frage, die jenseits des Kompetenzrechts liegt. Angesichts der rechtlichen und gerade auch tatsächlichen Schwierig-

²⁸ Siehe mit diesen Konkretisierungen BVerfGE 106, 62 (144 ff.).

²⁹ Auch *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 483, 2012, S. 28.

³⁰ Siehe bereits oben II.1.

³¹ BVerfGE 93, 121 (148).

³² Wohl auch *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rdnr. 61 („nach Verstreichen der gesetzten Reformfrist (31.12.1996) durch den Richterspruch außer Kraft getreten“); a.A. *Mayer*, Die Folgen des Ausbleibens der vom Bundesverfassungsgericht geforderten Reform des Vermögensteuerrechts, DStR 1997, S. 1152 (1155 f.).

keiten der Länder, sachgerechte, gleichwohl unabdingbare Koordinierungsregelungen im staatsvertraglichen Wege zu vereinbaren, dürfte eine diesbezügliche Regelungspflicht des Bundes aus dem Grundsatz der Bundestreue herzuleiten sein³³.

III. Materielle Rechtmäßigkeit der Vermögensteuer

Ungeachtet der kompetenzrechtlichen Ermächtigung, Vermögensteuern zu erheben, muss diese Erhebung auch materiell rechtmäßig sein, sich also in die grundrechtlich gebundene Ordnung des Steuersystems einfügen.

1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Vielsteuersystem

Im Steuerstaat des Grundgesetzes werden die Staatsausgaben vorrangig durch Steuern gedeckt³⁴. Dies rechtfertigt die Steuererhebung aber nur unter dem Gesichtspunkt einer Globaläquivalenz zwischen den steuerlich auferlegten Lasten und den staatlich erbrachten Leistungen. Der Steuerzugriff auf den Einzelnen lässt sich nicht allein mit dem Fiskalzweck der Steuer begründen. Ein erhöhter staatlicher Mittelbedarf, etwa infolge der Verpflichtungen im Rahmen der europäischen Staatsschuldenkrise, legitimiert deshalb noch nicht die Erhebung einer Vermögensteuer beim Vermögenden³⁵.

Maßstab einer freiheits- und gleichheitsgerechten steuerlichen Individualbelastung ist vielmehr der Maßstab der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit³⁶. Im Vielsteuersystem, auf das alle entwickelten Steuerrechtsordnungen vertrauen, wird dabei an verschiedene Formen der Manifestation wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit angeknüpft³⁷. Steuerbare Leistungsfähigkeit kann, im zeitlichen Längsschnitt, aus dem Hinzuerwerb, aus der Innehabung und aus der Verwendung von Vermögen abzuleiten sein. Dies führt zur Einteil-

³³ Zu der aus dem Grundsatz der Bundestreue herzuleitenden Pflicht des Bundes, auf die Kompetenzen der Landesgesetzgeber Rücksicht zu nehmen und diese nicht übermäßig zu beschränken, BVerfGE 34, 9 (20 f.) (dort allerdings mit der Rechtsfolge eines Verbots bundesseitiger Regelung).

³⁴ BVerfGE 78, 249 (266 f.); 82, 159 (178); 93, 319 (342); 101, 141 (147); *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: Stödter/Thieme (Hrsg.), FS für Ipsen zum 70. Geburtstag, 1977, S. 409 ff.; *Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2, 3. Aufl. 2004, § 30 Rdnr. 69 ff.

³⁵ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 920.

³⁶ Aus jüngerer Zeit BVerfGE 93, 121 (134 ff.); 107, 27 (46 ff.); 116, 164 (180); 117, 1 (30 f.); 121, 108 (119); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 126, 400 (417); 127, 224 (245); aus der Literatur etwa *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.

³⁷ *Hey*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rdnr. 54.

lung der Steuern in Ertragsteuern, Substanzsteuern und Verbrauchsteuern (im weiteren Sinne).

Angesichts der Tatsache, dass es sich in allen drei Stadien des Vermögensdurchlaufs um das gleiche Vermögen handelt, wird allerdings in Frage gestellt, ob der Steuerstaat in diesen verschiedenen Stadien kumulativ auf das Vermögen zugreifen darf. Teilweise wird vertreten, dass hier jeweils dieselbe Leistungsfähigkeit indiziert wird und sich bei der Steuer auf den Vermögenszuwachs, der Steuer auf den Vermögensbestand und der Steuer auf die Vermögensverwendung allein die Zeitpunkte des steuerlichen Zugriffs auf diese Leistungsfähigkeit unterscheiden³⁸. Auf dieser Grundlage wird zur Sicherstellung einer einmaligen Vollbesteuerung und zur Verhinderung von Überbesteuerung für ein rein kapitalorientiertes oder – insbesondere – für ein rein konsumorientiertes Steuersystem plädiert³⁹.

Dass in der Praxis aller entwickelten Steuersysteme Steuerzugriffe in den verschiedenen Stadien des Vermögensdurchlaufs nebeneinander stehen, ist im Grundsatz gleichwohl nicht zu bemängeln. Denn trotz der grundsätzlichen Identität der Vermögenssubstanz werden durch den mehrfachen Zugriff durchaus unterschiedliche Formen der Manifestation von Leistungsfähigkeit erfasst, die auf eine höhere oder geringere besteuernswürdige Gesamtleistungsfähigkeit hindeuten. Wer einen großen Vermögensbestand hält, Luxusgüter konsumiert oder auch den durch eine Zweitwohnung oder ein Reitpferd entstehenden Aufwand finanziert, kann als steuerlich leistungsfähiger angesehen werden als jemand, der zwar Erträge in gleicher Höhe erzielt, diese Erträge aber nicht in einem Bestand akkumuliert und sie in anderer Weise verbraucht.

Auch die Freiheitsgrundrechte sprechen nicht dafür, dass sich der Steuerstaat auf ein bestimmtes Stadium des Vermögensdurchlaufs konzentrieren sollte oder gar müsste. Zwar ist es richtig, dass sich die reine Konsumbesteuerung auf die steuerstaatliche Partizipation im Zeitpunkt des Vermögensverbrauchs in der Privatsphäre beschränkt und das Vermögen in den Stadien des Erwerbshandelns und des Haltens unberührt lässt, weshalb die Konsumbesteuerung als prinzipiell freiheitsfreundlich anzusehen ist. Doch kann dieser freiheitsschonende Gehalt der Konsumbesteuerung auch im Rahmen der Ertragsbesteuerung verwirklicht werden, wenn die ertragssichernden, nicht-konsumtiven Aufwendungen hier zum Abzug zugelassen

³⁸ Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rdnr. 57.

³⁹ Dazu Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rdnr. 57 ff.

werden (Figur des disponiblen Einkommens)⁴⁰. Auch darüber hinaus eignet sich gerade die Einkommensbesteuerung, die – anders als die anonyme, weil in der Regel indirekte Verbrauchsbesteuerung – in besonderer Weise den Einzelnen im Blick hat, für eine umfassend freiheitsfreundliche, das Subsidiaritätsprinzip verwirklichende Besteuerung⁴¹.

Schließlich trägt eine neben der Verbrauchsbesteuerung stehende Ertragsbesteuerung auch der Steuerrechtfertigung durch den Gedanken der Globaläquivalenz Rechnung. Der Staat hat danach das Recht, stetig am konkreten Erfolg der privatwirtschaftlichen Tätigkeit zu partizipieren, den er durch die ebenso stetige Bereitstellung von Infrastrukturen (Sicherheit, Recht und Justiz, Gewährleistung eines Bankensystems, Straßen und Schienen etc.) ermöglicht; genauso wie sich die kontinuierliche Verbrauchsbesteuerung global-äquivalent dadurch legitimiert, dass der Staat die den Konsum ermöglichenden Rahmenbedingungen vorhält.

Auf bestuerungswürdige Leistungsfähigkeit kann deshalb im Grundsatz sowohl im Zeitpunkt des Vermögenserwerbs als auch in der Phase der Innehabung von Vermögen und schließlich im Zeitpunkt der Vermögensverwendung zugegriffen werden. Entscheidend ist, dass das Vielsteuersystem in seiner Gesamtheit für eine angemessene Erfassung und Besteuerung der Gesamtleistungsfähigkeit einer Person sorgt, was seinerseits voraussetzt, dass prinzipiell jede Steuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterstellt wird.

Wie sich bestimmte Formen der Besteuerung in den verschiedenen Stadien des Vermögensdurchlaufs zueinander verhalten, ist aber durch die grundsätzliche Zulässigkeit des mehrfachen Zugriffs im Vielsteuersystem noch nicht präjudiziert. Hier kommt es auf eine Einzelfallprüfung an. Diese ist im Folgenden für das Verhältnis der Vermögensteuer zu den anderen Steuern, insbesondere zu den Ertragsteuern, vorzunehmen.

2. Steuersystematische Einordnung der Vermögensteuer

Verschiedene Steuern, die international den vermögensbelastenden Steuern zugerechnet werden⁴², rechtfertigen sich im deutschen Steuersystem grundsätzlich unproblematisch. Die Erbschaftsteuer ist als Transfersteuer im Kern eine Ertragsteuer, die die sich aus dem Vermö-

⁴⁰ Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rdnr. 72.

⁴¹ Siehe etwa den gesamten Bereich der Abzüge erwerbs- und existenzsichernder Aufwendungen (objektives und subjektives Nettoprinzip) und das Gemeinnützigkeitsrecht.

⁴² Siehe zum internationalen Vergleich oben I.

genshinzuwerb beim Erben ergebende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belastet⁴³, was die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG zulässt. Aufwandsteuern wie die KfZ-Steuer betreffen nur sehr mittelbar die Vermögenssubstanz, unmittelbar dagegen den finanziellen Aufwand, der zum Erhalt der Substanz betrieben wird⁴⁴; sie sind deshalb als Steuern auf die Vermögensverwendung als eigenständiger Form der Manifestation wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit einzuordnen.

Schwieriger sind dagegen die Steuern zu beurteilen, die sich direkt auf das ruhende Vermögen beziehen: die Grundsteuer und die Vermögensteuer. Während die Grundsteuer – ausnahmsweise – in einen spezifischen Äquivalenzzusammenhang mit den Leistungen der Kommune als Ertragsberechtigter gesetzt werden kann, was die Rechtfertigung der steuerlichen Anknüpfung an die in der Kommune belegene Substanz erleichtern mag⁴⁵, ist ein entsprechender, örtlich radizierter Äquivalenzzusammenhang bei der Vermögensteuer von vornherein nicht zu erkennen. Sie muss sich in jedem Falle allein nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip als freiheits- und gleichheitsgerecht erweisen.

a) Zur Vermögensteuer als Sollertragsteuer

aa) Historische Entwicklung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer

Historisch wurden die direkten Steuern, die die Landstände den Landesherren bewilligten („bede“), nach Matrikeln und Katastern auf die einzelnen Steuerpflichtigen umgelegt, die Steuerobjekte wie den Grundbesitz, das Vieh und das Gebäudeeigentum erfassten⁴⁶. Diese Vermögensbestände dienten als einzig verfügbare Indikatoren für die Erträge, die die Steuerpflichtigen erwirtschafteten und von denen Steuern abgeführt werden konnten. Mangels anderweitiger Möglichkeiten der Ertragserfassung gestaltete sich die direkte Besteuerung damit als Vermögensbesteuerung nach Sollerträgen, als Sollertragsbesteuerung⁴⁷.

⁴³ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 872.

⁴⁴ P. Kirchhof, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 240.

⁴⁵ Dies soll hier ausdrücklich offen bleiben; kritisch zur Berücksichtigung des Äquivalenzzusammenhangs zur Rechtfertigung der Grundsteuer Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rdnr. 2 ff.; für eine Rechtfertigung als Sollertragsteuer BVerfGE 41, 269 (281); P. Kirchhof, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 239.

⁴⁶ Lang, Historische Entwicklung der Teutschen Steuerverfassungen, 1793, S. 243.

⁴⁷ Raths, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, 1977, S. 59 ff.; Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 5 f.;

Je exakter in der Folge die tatsächlichen Erträge des einzelnen Steuerpflichtigen ermittelt und einkommensbesteuert werden konnten, desto problematischer wurde die Legitimation der Vermögenbesteuerung als ersatzweise Ertragsbesteuerung⁴⁸. Im preußischen Steuerrecht setzte sich deshalb der Ansatz durch, die Vermögensteuer als zusätzliche, ergänzende Steuer neben der – grundsätzlich realitätsgerechten – Einkommensbesteuerung der Vermögenserträge zu verstehen. Gestützt wurde die Zusatzbelastung des Vermögens durch das Preußische Ergänzungsteuergesetz 1893⁴⁹ dabei im Kern auf die Fundustheorie, nach der fundierte Einkünfte grundsätzlich gleichmäßig und leicht, ohne persönlichen Arbeitseinsatz des Steuerpflichtigen erzielt werden und deshalb ergänzend besteuert werden können⁵⁰. Entsprechend wurde das Reichsvermögensteuergesetz von 1922⁵¹ begründet⁵². Auch die preußische und reichsseitige Ergänzungsbesteuerung des Vermögens war in diesem Sinne eine Sollertragsbesteuerung, weil sie sich auf die Vermögenserträge bezog⁵³. Allerdings trat das „Soll“ hier nicht an die Stelle eines nicht ermittelten „Ist“. Vielmehr ergänzte die vermögenssteuerliche Sollertragsbesteuerung die einkommensteuerliche Istbesteuerung auf Grundlage einer Wertung über die Besteuerungswürdigkeit fundierter Einkünfte. Anstatt von einer Sollertragsbesteuerung könnte deshalb auch von einer pauschalierten Zusatzertragsbesteuerung gesprochen werden.

Zugleich ist allerdings nicht zu verkennen, dass dem Sollertragskonzept auch eine klar steuerbegrenzende Funktion zukommt, die in Preußen und im Weimarer Reich sogar mitentscheidend dafür war, diesem Konzept zu folgen. Denn das Sollertragskonzept beruht auf der Vorstellung, dass die Vermögensteuer als laufende Steuer aus den Erträgen bezahlt werden kann, eine Substanzaufzehrung also von vornherein nicht eintritt. Diese Konzeption wurde im Grundsatz auch in den nachfolgenden Vermögensteuergesetzen durchgehalten⁵⁴.

Birk, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Bd. 22 (1999), S. 7 (10 f.).

⁴⁸ *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 6.

⁴⁹ Preußisches Ergänzungsteuergesetz vom 14.7.1893, PrGS 1893, S. 134 ff.

⁵⁰ Siehe die Amtliche Begründung zum Gesetzentwurf: „Die Anschauung, daß dem sog. fundierten, d.h. auf Besitz gegründeten Einkommen im Vergleich zu dem Arbeitseinkommen im allgemeinen eine größere Steuerkraft beiwohne, ist so weit verbreitet wie berechtigt, und bedarf einer besonderen Begründung an dieser Stelle nicht.“; zitiert nach *Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, 1977, S. 123.

⁵¹ Reichsvermögensteuergesetz vom 8.4.1922, RGBl. I 1922, S. 335.

⁵² Vgl. die Verhandlungen des Reichstags, I. Wahlperiode 1920, Bd. 369, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, Nr. 2862, S. 14, wo die Vermögensteuer als Sollertragsteuer verstanden wird, die nicht zu einer schleichenden Vermögenskonfiskation führen darf; zitiert nach BVerfGE 93, 121 (139).

⁵³ Anders in der Beurteilung der Quellen *Wieland*, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, November 2003, S. 10 ff.

⁵⁴ *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 7 f.; zumindest bis zum Jahr 1974, siehe dazu unten III.2.b)aa).

bb) Würdigung

Vermögenserträge werden heute sehr exakt ermittelt, um sie der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung zuzuführen. Dies steht der historisch überkommenen Vorstellung einer Vermögensbesteuerung anstelle einer Istertragsbesteuerung aus gegenwärtiger Sicht grundsätzlich entgegen.

Soweit die Abgeltungsteuer in bestimmten Bereichen zu einer im Vergleich zu anderen Einkunftsarten günstigeren Einkommensbesteuerung der Kapitalerträge führt⁵⁵, ist diese Begünstigung – ungeachtet der Frage nach der Tragfähigkeit der Begründung und nach der Schlüssigkeit der Ausführung⁵⁶ – durch ein Lenkungsanliegen motiviert, rechtfertigt also gerade nicht die „Auffüllung“ der Steuerlast durch die Vermögensteuer. Der gesetzgeberische Wille würde hierdurch konterkariert werden. Auch im Übrigen könnte eine mögliche Verfassungswidrigkeit der Abgeltungsteuer nicht durch die gedankliche Einbeziehung der Vermögensteuer abgewendet werden.

Ebenso wenig lässt sich die Vermögensteuer dadurch legitimieren, dass man ihr die Funktion zuschreibt, Steuermindereinnahmen durch Steuerhinterziehung und durch die legale Nutzung ungewollter Besteuerungslücken im Bereich der Einkommensbesteuerung zu kompensieren (Nachholfunktion)⁵⁷. Jede Steuer muss sich eigenständig rechtfertigen. Den Phänomenen der Steuerhinterziehung und Steuergestaltung ist durch eine entsprechende Anpassung und Auslegung des Einkommensteuerrechts zu begegnen. Hat das Einkommensteuerrecht nicht aus sich heraus die Kraft, einen im Wesentlichen gleichheitsgerechten Vollzug sicherzustellen, schlägt dies auf die Beurteilung der Gleichheitsgerechtigkeit der einkommensteuerrechtlichen Regelungen selbst zurück⁵⁸. Auch würde eine mit der Nachholfunktion begründete Vermögensteuer den Rechtschaffenen doppelt treffen, ohne dass dies durch das Maß seiner Leistungsfähigkeit gerechtfertigt wäre, also zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung führen.

⁵⁵ Betroffen ist insbesondere der Bereich der Zinseinkünfte; Dividenden und Gewinnanteile aus Unternehmensbeteiligungen sind dagegen mit der Körperschaftsteuer definitiv vorbelastet.

⁵⁶ Kritisch *Wagner*, Steuerleichheit unter Standortvorbehalt?, 2010.

⁵⁷ Auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 935 ff.; *Arndt*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht, in: Birk (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Bd. 22 (1999), S. 25 (31).

⁵⁸ Zu den Folgen struktureller Vollzugsdefizite BVerfGE 84, 239; 110, 94.

Damit bleibt, wie schon in Preußen und im Weimarer Reich, allein die Begründung der Vermögensteuer durch die Fundustheorie⁵⁹. Das Bundesverfassungsgericht hat sich dieser Theorie wiederholt explizit⁶⁰ oder implizit⁶¹ angeschlossen. Die Fundustheorie bietet eine substantiierte Grundlage dafür, die in der Finanzverfassung ausdrücklich genannte Vermögensteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG)⁶² unter den Bedingungen einer ausgereiften Ertragsbesteuerung des Vermögens und eines verfassungskräftigen Substanzschutzes des Eigentums durch Art. 14 Abs. 1 GG⁶³ laufend erheben zu können. Eine historisch informierte, Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG ebenso wie Art. 14 Abs. 1 GG berücksichtigende Verfassungsinterpretation spricht deshalb für die Zulässigkeit der Erhebung einer Vermögensteuer als zur Istertragsteuer hinzutretende Sollertragsteuer auf Grundlage der Fundustheorie.

In tatsächlicher Hinsicht wird die Fundustheorie allerdings durch den Befund in Frage gestellt, dass sich fundierte Erträge heute keineswegs immer leichter und gleichmäßiger erzielen lassen als Erträge aus selbständiger und nichtselbständiger persönlicher Arbeit⁶⁴. Der Kapitaleinsatz kann in der Wirtschaft und an den Finanzmärkten mit hohen Risiken verbunden sein und ist in seinem Ertrag abhängig von typischerweise unvorhersehbaren Gewinn-, Zins- und Kursentwicklungen. Zudem trägt der Kapitaleigner das Risiko von Inflation und Währungsschwankungen. Selbst Vermietungseinkünfte können im Angesicht von Renovierungs- und Sanierungsbedarfen, auch unsicheren Bonitäten der Mieter, unstet und ungleichmäßig sein. Im Vergleich dazu erscheint der monatliche Lohn des Arbeitnehmers, trotz des Kündigungsrisikos, als relativ sicher und gleichmäßig. Die rechtliche Ungleichbehandlung, die nach der Fundustheorie bei der Besteuerung von Vermögenseinkünften einerseits und anderen Einkünften andererseits geboten ist, ermangelt insoweit der sachlichen Begründung, selbst wenn man die Leichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Einkünfteerzielung als Differenzierungsmerkmal gelten

⁵⁹ Verschiedene andere Rechtfertigungsansätze, die im Laufe der Zeit entwickelt wurden, erscheinen von vornherein nicht tragfähig; siehe dazu mit einem ausführlichen Überblick und jeweiliger Verwerfung *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 916 ff.; auch *Arndt*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht, in: Birk (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Bd. 22 (1999), S. 25 (27 ff.).

⁶⁰ BVerfGE 43, 1 (7) („Es ist auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das in der Regel weitgehend ‚leistungslos‘ aus dem Vermögen fließende Einkommen durch Einkommen- und Vermögensteuer stärker besteuert wird als das Einkommen, das aus der Verwendung der Arbeitskraft fließt.“); siehe auch BVerfGE 13, 331 (348), dort zur Beurteilung der Gewerbesteuer.

⁶¹ BVerfGE 93, 121 (139); Einordnung als Sollertragsteuer auch in BVerfGE 41, 269 (281).

⁶² Zur Bedeutung dieser Benennung auch BVerfGE 93, 121 (134 f.) („Sie [die Steuern auf den ruhenden Bestand] 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“, unter Verweis auf BVerfGE 7, 244 (252); 14, 76 (91); 16, 306 (317)); auch *Siemers/Birnbaum*, Rückkehr der Vermögensteuer? – Wesentliche Regelungsinhalte und verfassungsrechtliche Aspekte, ZEV 2013, S. 8 (12).

⁶³ Dazu ausführlicher unten III.3.a)aa).

⁶⁴ Zum Folgenden *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 923 f.; *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 483, 2012, S. 34 f.

lässt. Noch grundsätzlicher scheint die Fundustheorie die allgemeine Gleichheit aller Einkunftsarten in Frage zu stellen (Konzept der synthetischen Einkommensteuer), die letztlich im gleichen Respekt des Staates vor jeder Form der Einkünfteerzielung und damit auch in der Garantie der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) wurzelt.

Gleichwohl bleibt hier eine verfassungsrechtliche Gesamtschau angezeigt, die die unbestreitbare Ungleichbehandlung verschiedener Ertragsformen in den Kontext der finanzverfassungsrechtlichen Fundierung der Vermögensteuer durch Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG und der Gewährleistung der Eigentumssubstanz durch Art. 14 Abs. 1 GG stellt. Im Lichte dessen verabschiedet sich das Konzept der Vermögensteuer als Sollertragsteuer auch nicht vom Gedanken der synthetischen Einkommensteuer; denn die Vermögensteuer tritt offen zur Einkommensteuer hinzu. So kann das durch die Fundustheorie gestützte Sollertragsteuerkonzept der Vermögensteuer verfassungsrechtlich im Grundsatz bestehen, sofern die Vermögensteuer gemäßigt und zurückhaltend bleibt⁶⁵. Die sorgfältige Bewertung und Bemessung steht damit im Zentrum einer verfassungsgemäßen Ausgestaltung der Vermögensteuer. Die Fundustheorie ist in diesem Zusammenhang nicht allein auf die vermeintliche Gleichmäßigkeit und Leichtigkeit der Erzielung von Vermögenseinkünften zu stützen, sondern weitergreifend und anspruchsvoller auf eine verfassungshistorische und verfassungsrechtliche Grundwertung über die gerade aus dem Vermögen und seiner Ertragskraft abzuleitende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit⁶⁶.

b) Leistungsfähigkeit durch Verfügungsmacht über die Substanz

aa) Konzept

Nach einem alternativen, historisch ebenfalls länger zurückreichenden Ansatz im Schrifttum soll die Leistungsfähigkeit, an die eine Vermögensteuer anknüpfen kann, in der schlichten

⁶⁵ Dies war auch in der Vergangenheit klar vorausgesetzt gewesen; siehe die Begründung zum Entwurf eines Ergänzungsteuergesetzes, Preußisches Haus der Abgeordneten, 1892/93, Aktenstück Nr. 6, S. 521, wiedergegeben in BVerfGE 93, 121 (139), nach der die Eigenschaft der Vermögensteuer als einer ergänzenden Abgabe namentlich auch darin bewahrt bleiben müsse, dass sie im Verhältnis zur Hauptsteuer nur eine sehr mäßige Quote der vorausgesetzten Steuerkraft in Anspruch nehmen sollte. P. Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, 2012, S. 168 macht ergänzend darauf aufmerksam, dass Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG den Eigentumsgebrauch gesteigert gemeinwohlpflichtig stellt, weniger dagegen das reine Innehaben von Eigentum. Dies wiederum steht in Verbindung zur Markteinkommenstheorie der Ertragsteuern, nach denen der Staat am unternehmerischen Erfolg aus der Nutzung staatlich bereitgestellter Infrastrukturen partizipieren soll; vgl. auch *ders.*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 124 („Zugriff primär auf Eigentum in Bewegung“); *ders.*, Bundessteuergesetzbuch, 2012, § 2 Rdnr. 60.

⁶⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Ordnungsprinzip, das die Gesamtsubstanz der Verfassung für eine verfassungskonforme Besteuerung fruchtbar macht.

Verfügungsgewalt über die Vermögenssubstanz und in den sich daraus ergebenden Dispositionsmöglichkeiten begründet liegen (Vermögensbesitztheorie)⁶⁷. Die Vertreter dieses Ansatzes stützen die Vermögensteuer damit ebenfalls auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, verabschieden sich aber vom Sollertragskonzept und betrachten die Vermögensteuer als echte Substanzsteuer. Auch in der Begründung zum Vermögensteuergesetz 1974 klingt diese Form der Rechtfertigung der Steuer an⁶⁸.

bb) Würdigung

Das Substanzsteuerkonzept hat auf den ersten Blick den Charme, die Fundustheorie entbehren zu können. Doch stehen diesem Konzept zwei fundamentale Einwände entgegen. Zum einen war die Vermögensteuer historisch nie als echte Substanzsteuer gedacht gewesen, sondern zunächst als Ersatzsteuer für eine Ertragsteuer, sodann als Ergänzungsteuer zu einer Ertragsteuer. Zum anderen führt das Substanzsteuerkonzept unmittelbar zum Verdikt der Verfassungswidrigkeit⁶⁹, wenn man Art. 14 Abs. 1 GG als im Regelfall streng substanzschützend betrachtet⁷⁰; schon in Preußen und im Weimarer Reichsrecht diente das Sollertragskonzept gerade dazu, Substanzeingriffe zu verhindern. Im Lichte einer historischen und verfassungssystematischen Interpretation ist der Weg, die Vermögensteuer als Substanzsteuer zu verstehen, damit von vornherein verbaut⁷¹.

c) Zwischenergebnis

So kann die Vermögensteuer im Grundsatz als Sollertragsteuer erhoben werden, dies allerdings vorbehaltlich aller weitergehenden Anforderungen an die Freiheits- und Gleichheitsgerechtigkeit dieser Erhebung.

⁶⁷ Mit einer Aufarbeitung dieses Schrifttums *Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, 1977, S. 165 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 924 ff.; aus jüngerer Zeit insbesondere *Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Bd. 22 (1999), S. 7 (12) (unmittelbare Nutzbarkeit zur Bedürfnisbefriedigung).

⁶⁸ BT-Drs. 6/3418, S. 51.

⁶⁹ So *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFS-St-Schrift Nr. 483, 2012, S. 42 (1. Schritt: Substanzsteuerkonzept; 2. Schritt: Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG).

⁷⁰ Siehe ausführlicher sogleich unten III.3.a)aa).

⁷¹ Zuzustimmen ist den Vertretern des Substanzsteuerkonzepts insoweit, als sie das Leistungsfähigkeitsprinzip ihrerseits wertungs offen verstehen und auf dieser Grundlage das Vermögen als Indikator einer besonderen Leistungsfähigkeit ansehen.

3. Probleme freiheits- und gleichheitsgerechter Ausgestaltung der Vermögensteuer

a) Freiheitsgrundrechtliche Prüfung

aa) Keine regelmäßigen Eingriffe in die Vermögenssubstanz

Art. 14 Abs. 1 GG schützt die Freiheit im vermögensrechtlichen Bereich und deshalb, dies hat das Bundesverfassungsgericht von Beginn an klargestellt, in jedem Fall vor konfiskatorischer Besteuerung⁷². Eine Vermögensteuer, die im Tatbestand unmittelbar und ausschließlich an die Vermögenssubstanz anknüpft und die darauf angelegt ist, diese Substanz über die Zeit vollständig aufzuzehren, weil es auf die Ertragslage in keiner Weise ankommt, stellt sich, so das Bundesverfassungsgericht vor diesem Hintergrund im Vermögensteuerbeschluss von 1995, als „schrittweise Konfiskation“ dar, die den Steuerpflichtigen „übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würde“⁷³. Jede den Vermögensstamm angreifende laufende Vermögensteuer ist danach unzulässig⁷⁴. Ein Zugriff auf die Vermögenssubstanz ist nur unter ganz besonderen, anderen Voraussetzungen möglich, so etwa zeitlich begrenzt in staatlichen Ausnahmelagen⁷⁵.

Dieser Rechtsprechung ist zuzustimmen. Als Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums ist die Vermögenssubstanzsteuer in ihrer Wirkung unverhältnismäßig; dies schon deshalb, weil sie das den Steuern eigene Ziel der dauerhaften Staatsfinanzierung durch die allmähliche Zerstörung der Steuerquelle verfehlt und daher im Sinne der Verhältnismäßigkeitsprüfung als ungeeignet angesehen werden muss⁷⁶. Darüber hinaus und insbesondere sucht die Vermögensteuer gar nicht erst den Ausgleich mit den langfristigen Interessen des Eigentümers, steht dieser am Ende doch dem Grundgedanken nach vermögenslos da⁷⁷. Das Grundgesetz schützt das Eigentum nicht nur temporär, sondern dauerhaft, lässt seine Abschmelzung

⁷² BVerfGE 14, 221 (241); 16, 147 (161); 29, 327 (331); 38, 61 (81); st. Rspr.

⁷³ BVerfGE 93, 121 (137) unter Verweis auf BVerfGE 14, 221 (241), BVerfGE 82, 159 (190) und die st. Rspr.

⁷⁴ A.A. *Wieland*, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, November 2003, S. 45 ff.

⁷⁵ BVerfGE 93, 121 (138) (Finanzierung der mit dem Versailler Vertrag auferlegten Lasten; Lastenausgleich nach dem Zweiten Weltkrieg).

⁷⁶ So auch *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 121.

⁷⁷ Die Vermögenssubstanzsteuer unterscheidet sich insoweit nicht nur von den Ertragsteuern, sondern auch von den Verbrauchsteuern. Denn diese knüpfen die Steuerforderung an eine freiwillige Konsumentenscheidung, die – jedenfalls im Fall der indirekten Steuern – nur dann getroffen wird, wenn der Steuerpflichtige über genügend liquide Mittel verfügt, um den Preis zu begleichen und die im Preis überwälzte Steuer zu tragen.

über die Zeit deshalb nicht zu⁷⁸. Der einzige Weg für den Vermögensinhaber, einer auf lange Sicht konfiskatorischen Substanzsteuer zu entgehen, ist der Weg, sich des Vermögens durch Konsum zu entledigen; dies ist aber mit dem Eigentumsgrundrecht nicht zu vereinbaren. Das Substanzsteuerkonzept der Vermögensteuer, dem es vom gedanklichen Ausgangspunkt her versagt ist, die Ertragskraft des Vermögens zur Bestimmung einer substanzschützenden Besteuerungsobergrenze heranzuziehen, ist deshalb verfassungswidrig⁷⁹.

Allenfalls könnte man daran denken, den im Substanzsteuerkonzept angelegten Substanzverzehr im Fall natürlicher Steuerpflichtiger als gestreckte, schonende Form der Erbschaftsbesteuerung zu legitimieren. Dann wäre nicht die Eigentumsgarantie, sondern die den steuerlichen Zugriff auf die Substanz im Zeitpunkt des Transfers grundsätzlich dulddende Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG⁸⁰ maßgeblich. Doch stehen einer solchen Umfirmierung unüberbrückbare Hindernisse entgegen. Denn der Erbschaftsteuer kann nur das Vermögen unterstellt werden, das im Todeszeitpunkt weitergereicht wird. Zu Lebzeiten ist die Verfügungsfreiheit des Eigentümers durch das Eigentumsgrundrecht geschützt, das einer zeitlichen Vorverlagerung der Erbschaftsbesteuerung und einem entsprechenden Austausch des verfassungsrechtlichen Maßstabs fundamental entgegensteht (systematische Verfassungsinterpretation).

bb) Gemäßigte Abschöpfung des Sollertrags

Der in Art. 14 Abs. 1 GG angelegte Substanzschutz des Eigentums gegenüber dem staatlichen Steuerzugriff drängt somit auf das vermögensteuerliche Sollertragskonzept⁸¹. Zugleich enthält das Eigentumsgrundrecht aber auch Vorgaben, die die Erhebung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer begrenzen.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Vermögensteuer-Beschluss von 1995 entschieden, dass die Vermögensteuer auch als Sollertragsteuer von Art. 14 Abs. 1 GG gemäßigt

⁷⁸ Dies bedeutet nicht, dass das Eigentumsgrundrecht Eingriffen in die Substanz prinzipiell entgegenstehen würde; im Zentrum der Problematik steht hier aber der auf Dauer vollständige Entzug der Substanz.

⁷⁹ Siehe schon oben III.2.a)bb).

⁸⁰ In diesem Zeitpunkt hat die Substanz den Aggregatzustand eines Ertrags. Dass der Staat durch die Erbschaftsteuer an der Erbmasse partizipieren kann, ist im Wesentlichen unbestritten; siehe *Bryde*, in: v. Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 1, 6. Aufl. 2012, Art. 14 Rdnr. 46 m.w.N.

⁸¹ Siehe schon oben III.2.a)bb).

wird⁸² und deshalb „zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten“ darf, „soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“⁸³. Dieser im Kern auf Art. 14 Abs. 2 GG („zugleich“) gestützte, so genannte Halbteilungsgrundsatz ist zum Teil gutgeheißen⁸⁴, zum Teil aber auch kritisiert⁸⁵ worden. Meines Erachtens weist der Halbteilungsgrundsatz einen durchaus gangbaren Weg zur Sicherstellung eines substanzhaltigen Schutzes vor steuerlicher Überbelastung bei gleichzeitiger Vermeidung demokratisch problematischer Staatsaufgabenkritik und weitergehender inhaltlicher Restriktionen des Steuergesetzgebers.

In der Gewerbesteuer-Entscheidung von 2006 hat das Bundesverfassungsgericht sodann festgestellt, dass der Halbteilungsgrundsatz für das Zusammenwirken von Einkommensteuer und Gewerbesteuer nicht gelten solle, zugleich aber ausdrücklich daran festgehalten, dass Ist- und Sollertragsteuern das Eigentumsgrundrecht berühren und die aus diesem Grundrecht folgenden Verhältnismäßigkeitsanforderungen zu beachten sind⁸⁶. Die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen darf danach für den Regelfall nicht so weit gehen, „dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt“. Schlüsselbegriffe sind hier die „Obergrenze zumutbarer Belastung“ und das Verbot „übermäßiger Steuerbelastung“⁸⁷.

Unabhängig davon, ob man vom Halbteilungsgrundsatz oder vom Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Sinne der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 2006 ausgeht, ergibt sich im vorliegenden Zusammenhang, dass die Vermögensteuer nach den vorgeschlagenen Modellen unverhältnismäßig in die Eigentümerfreiheit eingreifen würde. Die Steuer ist strukturell blind für die Ertragslage des konkreten Steuerpflichtigen und führt je nach dem Ver-

⁸² BVerfGE 93, 121 (138); zuvor bereits *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRL Bd. 39 (1981), S. 213 (226 ff.); die Perspektive weitend *ders.*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 67.

⁸³ BVerfGE 93, 121 (138).

⁸⁴ *Seer*, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, S. 1280 ff.; offen gehalten bei *Lang*, Wider Halbteilungsgrundsatz und BVerfG, NJW 2000, S. 457 ff.

⁸⁵ *Weber-Grellet*, Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung, BB 1996, S. 1415 ff.; siehe auch *Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: *ders.* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Bd. 22 (1999), S. 7 (20 f.); *Wieland*, Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen, in: *Ebling* (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2001), S. 29 (37 ff.); aus der Rechtsprechung BFH, BStBl. II 1998, S. 671; BFH, BStBl. II 1999, S. 771; BFH, BStBl. II 2004, 17; BFH, BStBl. II 2005, 398; siehe auch BVerfGE 93, 121 (149 ff.) (Sondervotum *Böckenförde*).

⁸⁶ BVerfGE 115, 97 (116 f.).

⁸⁷ BVerfGE 115, 97 (117).

hältnis zwischen Vermögenssubstanz und Ertragshöhe zu kumulierten Ertragsteuersätzen von bis zu 100 % oder sogar zu Substanzaufzehrungen⁸⁸.

So brachte eine zehnjährige deutsche Staatsanleihe im Jahr 2012 eine Rendite von 1,57 %⁸⁹. Nach Abgeltungsteuer und Solidaritätszuschlag blieb eine Rendite von 1,16 %. Geht man von einer Vermögensteuer von 1 % auf das Kapital aus, ergibt sich in diesem Beispiel ein Ertrag von nur noch 0,16 % nach Ist- und Sollertragsteuern. Auf der Basis der ursprünglichen Rendite von 1,57 % errechnet sich damit eine steuerliche Ertragsabschöpfung von etwa 90 %. Der wirtschaftliche Erfolg kommt hierin ganz sicher nicht mehr „angemessen zum Ausdruck“. Berücksichtigt man zudem die Inflation, wird deutlich, dass der Anleger im Ergebnis sogar Substanzeinbußen erleidet.

Andere beispielhafte Berechnungen bestätigen dieses Belastungsniveau: Bei einem unternehmerischen Ertrag von 2 % würde eine 1 %-ige Vermögensteuer für sich allein zu einer Ertragsbelastung von 50 % führen. In der Kumulation mit der Einkommensteuer im Fall von Einzel- und Mitunternehmern (Personengesellschaften) ergibt sich eine ertragsteuerliche Gesamtbelastung, die in der Regel bei über 90 % liegt. Ähnliches gilt für Kapitalgesellschaften, bei denen die hälftige Ertragsabschöpfung durch die Vermögensteuer neben der Definitivbelastung durch die Körperschaft- und die Gewerbesteuer steht⁹⁰. Bei einem unternehmerischen Ertrag von 5 % bewirkt die 1 %-ige Vermögensteuer immer noch eine Ertragsabschöpfung von 20 %, was zu Gesamtbelastungen von über 60 % führt⁹¹. Auch derartige Abschöpfungsraten im unternehmerischen Bereich wären mit Art. 14 Abs. 1 GG nach der insoweit konsolidierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unvereinbar. Dies gilt umso mehr, wenn man berücksichtigt, dass die Vermögensteuer als Sollertragsteuer von vornherein nur in gemäßigttem, zurückhaltenden Umfang zur Istertragsteuer hinzutreten darf⁹².

In wirtschaftlicher Hinsicht kommt erschwerend hinzu, dass besonders hohe prozentuale Ertragsabschöpfungen gerade dann eintreten, wenn ein neu gegründetes, eigenkapitalstarkes Unternehmen, das sich im Aufbau befindet, über geringere Anfangserträge verfügt, die es zur

⁸⁸ *Siemers/Birnbaum*, Rückkehr der Vermögensteuer? – Wesentliche Regelungsinhalte und verfassungsrechtliche Aspekte, ZEV 2013, S. 8 (11) mit konkreten Beispielen.

⁸⁹ Beispiel nach *Bundesministerium der Finanzen*, März 2013.

⁹⁰ Der Gedanke, ein „Halbvermögensverfahren“ in Anlehnung an das Halb- oder Teileinkünfteverfahren einzuführen, betrifft erst die kumulierte Belastung im Fall der Ausschüttung.

⁹¹ Siehe auch die ausführlichen Modellrechnungen bei *Spengel/Zinn*, Vermögensabgaben aus ökonomischer Sicht, StuW 2011, S. 173 ff.

⁹² Siehe oben III.2.a)bb).

weiteren Entfaltung aber dringend benötigt. Entsprechend hoch sind die prozentualen Ertragsabschöpfungen infolge der Einkommen- oder Körperschaft- und Vermögensteuer, wenn ein noch substanzhaltiges Unternehmen in die Krise geraten ist und deshalb vergleichsweise geringe Erträge erzielt; Ansätze zur Bewältigung der Krise werden durch die ertragsblinde Vermögensteuer zunichte gemacht. Je geringer die Rendite, desto größer der Teil, der als Steuer abgeschöpft wird; dies ist mit einem freiheitlichen Steuersystem unvereinbar.

Die geplante Vermögensteuer verstößt somit gegen das Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 Abs. 1 GG.

cc) Zum Anliegen der Umverteilung

Umverteilungszwecke vermögen die freiheitsgrundrechtlich unzulässige Überbelastung im Übrigen nicht zu rechtfertigen. Zwar können Lenkungsanliegen eine von der Leistungsfähigkeit abweichende Besteuerung im Grundsatz tragen⁹³. Doch setzt dies in jedem Fall voraus, dass die lenkungsteuerliche Regelung geeignet ist, das Lenkungsziel zu erreichen. Eine Vermögensteuer mit einem Satz von 1 %, wie sie geplant ist, kann aber von vornherein keine relevanten Vermögensumschichtungen bewirken⁹⁴. Sie lässt sich deshalb nicht als Lenkungssteuer legitimieren.

Eine echte Umverteilung würde erhebliche Substanzeingriffe erfordern, die „unter den geltenden steuerrechtlichen Rahmenbedingungen“ aber nur, wie schon gezeigt⁹⁵, unter besonderen Voraussetzungen zulässig sind, „etwa in staatlichen Ausnahmelagen“⁹⁶. Eine derartige Ausnahmelage liegt derzeit nicht vor⁹⁷.

Im Übrigen stünde in Frage, welches Volumen an vermögensteuerlich bewirkter Umverteilung zulässig sein könnte. Anders als etwa das Sozialrecht, das vom Bedürfnisprinzip geleitet wird, trägt das Anliegen der Vermögensumverteilung kein Maß in sich. Eine gehaltvolle Verhältnismäßigkeitsprüfung, die die Schwere des Eingriffs in die Vermögenssubstanz in Relation zur Bedeutung des Umverteilungsziels setzen könnte, ist aufgrund dessen kaum durchzu-

⁹³ Siehe bereits BVerfGE 16, 147 (161); st. Rspr.

⁹⁴ Entsprechend die Beurteilung der Vermögensteuer, die der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1995 zugrunde lag; BVerfGE 93, 121 (135). Dort wurde insoweit auch auf die Überwälzung der von Unternehmen zu tragenden Vermögensteuer auf die Allgemeinheit der Nachfrager verwiesen.

⁹⁵ Siehe oben III.3.a)aa); auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 931 ff.

⁹⁶ BVerfGE 93, 121 (138).

⁹⁷ Siehe näher unten IV.1. und 2.

führen. Während die Lenkungssteuer im Normalfall durch ein außerfiskalisches, sachliches Lenkungsziel motiviert ist, das erreicht oder nicht erreicht und vor allem in seiner Bedeutung gewichtet werden kann, hat die steuerliche Vermögensumverteilung gleichsam ein fiskalisches Ziel in umgekehrter Richtung, das genauso schwer zu bemessen ist wie das fiskalische Ziel der Besteuerung selbst.

Vermögenssteuern sind nach alledem kein geeignetes Instrument, um die gesellschaftlichen Vermögensverhältnisse gezielt und in angemessener Weise zu verändern. Sehr viel eher kommt insoweit die von der Erbrechtsgarantie regierte, prozentual auf eine bestimmte, im Transfer befindliche Vermögenssubstanz (die Erbmasse, technisch der steuerpflichtige Erwerb nach § 10 ErbStG) zugreifende Erbschaftsteuer in Betracht⁹⁸.

dd) Bewertungsprobleme

Hinzu treten, schon unter freiheitsgrundrechtlichem Gesichtspunkt, massive Bewertungsprobleme. Eine freiheitsgerechte, verhältnismäßige Belastung erfordert eine genaue Bewertung des Steuergegenstandes. Gerade bei einheitlichem Steuersatz liegt die Gesamtlast der Sicherung der angemessenen Besteuerungshöhe auf der Ebene der Bemessungsgrundlage⁹⁹.

Weil die Vermögenssteuer nur als Sollertragsteuer verfassungsgemäß sein kann, muss die Bemessungsgrundlage „auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten“ bezogen sein und deren Werte auch „in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden“¹⁰⁰. Genau genommen setzt dies, in Annäherung an das einkommen- und körperschaftsteuerrechtliche objektive Nettoprinzip, eine Differenzierung zwischen Brutto- und Nettoerträgen voraus. Auch Ertragswertentwicklungen über die Zeit sind nachzuvollziehen.

Die Praxis hat gezeigt, dass eine hinreichend genaue, zeitnahe Erfassung der Werte schon des vergleichsweise leicht zu ermittelnden Grundvermögens mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Die Defizite im Vollzug waren Grundlage der vor dem Bundesverfassungsgericht erfolgreichen Klagen gegen die Bewertungsdifferenzen im Verhältnis zwischen einheitswert-

⁹⁸ So auch *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 483, 2012, S. 51.

⁹⁹ BVerfGE 93, 121 (136).

¹⁰⁰ BVerfGE 93, 121 (136); zu dieser zwingenden Folge auch *Meyding*, Ist eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung überhaupt möglich?, DStR 1992, S. 1113 (1114) („Gleichmäßige Erfassung des Gesamtvermögens nach Ertragswerten“).

gebundenem und nicht einheitswertgebundenem Vermögen¹⁰¹. Umso schwieriger erscheint die periodische Bewertung der Ertragsfähigkeit des Gesamtvermögens als Grundlage der Vermögensbesteuerung¹⁰², selbst unter Zugrundelegung des vereinfachten Ertragswertverfahrens¹⁰³. Welches Ertragspotential die einzelnen Gegenstände des unbeweglichen und beweglichen Privatvermögens wie auch des Betriebsvermögens haben, ist nicht mit der verfassungsrechtlich gebotenen Präzision zu ermitteln. Wie ist etwa die Ertragsfähigkeit eines Barvermögens einzuschätzen, das auf ganz unterschiedliche Weise investiert werden kann? Wie steht es um die Ertragsfähigkeit von Gütern des Weltvermögens, die in eine ausländische Volkswirtschaft eingebunden sind? Haben Gegenstände des reinen Privatgebrauchs, hat eine Kunstsammlung einen Ertragswert? Und, ein besonders schwerwiegendes Problem: Wie ist mit Vermögenswerten und Anwartschaften im Zusammenhang der Altersvorsorge von Selbständigen, Angestellten und Beamten umzugehen¹⁰⁴? Diese Bewertungsprobleme stellen die Verhältnismäßigkeit der Besteuerung ihrerseits in Frage.

Erschwerend kommt hinzu, dass der voraussichtlich enorme Ermittlungsaufwand in einem äußerst ungünstigen Verhältnis zum Steueraufkommen stünde; dies gerade dann, wenn die Besteuerung im Ergebnis auf große Vermögen konzentriert werden soll. Wenn ein Viertel des Aufkommens und mehr durch die Verwaltung einer Steuer aufgezehrt wird¹⁰⁵, schlägt auch dies auf die Verhältnismäßigkeit des Zugriffs zurück. Vage Verweise auf die Bedeutung „symbolischer Besteuerung“ sind rein politischer Natur und können über die verfassungsrechtliche Problematik einer nicht ergiebigen, gleichwohl freiheitsbeeinträchtigenden Besteuerung nicht hinweghelfen.

Schließlich darf auch nicht übersehen werden, dass eine periodisch wiederkehrende Bewertung des Gesamtvermögens mit erheblichen Eingriffen in andere Freiheitsgrundrechte verbunden wäre, die die informationelle Selbstbestimmung und die Privatsphäre schützen (Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 2 Abs. 1, Art. 13 GG). Auch die Rechtfertigung dieser Eingriffe steht um-

¹⁰¹ BVerfGE 93, 121.

¹⁰² So auch *Meyding*, Ist eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung überhaupt möglich?, DStR 1992, S. 1113 (1116 f.); *Seer*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rdnr. 62.

¹⁰³ *Siemers/Birnbaum*, Rückkehr der Vermögensteuer? – Wesentliche Regelungsinhalte und verfassungsrechtliche Aspekte, ZEV 2013, S. 8 (10).

¹⁰⁴ Ausdrücklich verhält sich zur Bewertung von Altersvorsorgevermögen, soweit ersichtlich, im Rahmen der aktuellen Diskussion überhaupt nur der Entwurf von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe; siehe BT-Drs. 17/10770, S. 4 und 12 (§ 10).

¹⁰⁵ *Meyding*, Ist eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung überhaupt möglich?, DStR 1992, S. 1113 (1116) geht von Verwaltungskosten der Vermögensteuer in Höhe von 32 % des Steueraufkommens aus, dies noch auf Grundlage der verfassungsrechtlich unzureichenden Einheitsbewertung. Die Verwaltungskosten anderer Steuern liegen demgegenüber im Bereich eines unteren einstelligen Prozentanteils am Aufkommen.

so mehr in Frage, je schlechter das Verhältnis zwischen Ermittlungsaufwand und Steueraufkommen ist. Selbst wenn im Ergebnis nur große Vermögen belastet werden sollen, trifft die grundrechtsbeeinträchtigende Bewertung im Grundsatz jeden.

ee) Sozial verträgliche Belastung

Nach Maßgabe von Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG muss jede Form der Besteuerung in je angemessener Weise auf die persönlichen Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen Rücksicht nehmen. Dies gilt auch für eine Vermögensteuer, die potentiell Wirtschaftsgüter belastet, die der persönlichen Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen. Die wirtschaftliche Grundlage der persönlichen Lebensführung ist deshalb gegen eine vermögensteuerliche Sollertragsbesteuerung abzusichern¹⁰⁶ (Annäherung an das subjektive Nettoprinzip).

Diese Abschirmung mag dadurch verwirklicht werden, dass bestimmte Wirtschaftsgüter („durchschnittliche Einfamilienhäuser“¹⁰⁷) sollertragsteuerlich freigestellt werden, was aber sogleich die Frage aufwirft, wie die wirtschaftliche Grundlage der persönlichen Lebensführung von Steuerpflichtigen geschützt wird, die diese Grundlage anders ausgestaltet haben¹⁰⁸, etwa durch Bildung eines Sparvermögens. Hier kommen Freibeträge in Betracht, wie sie auch in den aktuellen Vorschlägen enthalten sind.

Gleichwohl bleibt das grundsätzliche Problem, dass die Vermögensteuer prinzipiell blind gegenüber der Herkunft und der Widmung von Vermögensgütern ist. Abgesehen von Freibeträgen mag hier Abhilfe durch weitere sachliche und persönliche Steuerbefreiungen, auch durch eine Verzahnung mit dem Gemeinnützigkeitsrecht geschaffen werden. Der Blick auf das Individuum, der die Einkommensteuer auszeichnet und sie als die sozial gerechteste Steuer erscheinen lässt, ist der Vermögensteuer jedoch verstellt. Als Sollertragsteuer nähert sich die Vermögensteuer zwar konzeptionell der Einkommensteuer an, bleibt in der Individualgerechtigkeit aber durch die Bindung in der auf das Vermögen fokussierten Bemessungsgrundlage weit hinter der Einkommensteuer zurück.

¹⁰⁶ BVerfGE 93, 121 (141).

¹⁰⁷ BVerfGE 93, 121 (141).

¹⁰⁸ So auch in BVerfGE 93, 121 (141).

b) Gleichheitsgrundrechtliche Prüfung

Der einheitliche Steuersatz verlangt nicht nur eine freiheits-, sondern auch eine gleichheitsgrundrechtlich besonders sensible Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Vermögenssteuer¹⁰⁹.

So sind alle Vermögensformen gerade auch in ihrer Relation zueinander¹¹⁰ realitätsgerecht in ihrer Ertragskraft zu bewerten. Unterschiedliche Verlässlichkeiten in der Bewertung etwa des Grundvermögens einerseits und anderer Vermögensgegenstände andererseits sind gleichheitsgrundrechtlich nicht hinzunehmen¹¹¹. Auch dies lässt die Perspektiven einer verfassungskonform zu vollziehenden Vermögenssteuer schwinden. Denn während das Grundvermögen in seiner Ertragsfähigkeit – bei entsprechendem Aufwand – noch einigermaßen verlässlich zu erfassen ist, kann dies für viele andere Vermögensformen nicht bestätigt werden¹¹².

Massive gleichheitsrechtliche Fragen wirft zudem die geplante Privilegierung von Betriebsvermögen auf. Die vermögenssteuerliche Verschonung des Betriebsvermögens wird damit gerechtfertigt, dass dadurch der Wirtschaftsstandort Deutschland geschützt und Arbeitsplätze gesichert, dass also sozial bedeutsame Zielsetzungen verfolgt werden. Hierzu ist anzumerken, dass diese Zielsetzungen zwar als solche – freilich – gutzuheißen sind. Doch wird vielfach auch Privatvermögen in sozial wirksamer Art und Weise eingesetzt. Dies betrifft nicht nur private Investitionen in Unternehmen (Unternehmensbeteiligungen, vorbehaltlich ihrer Zuordnung zum zu verschonenden Betriebsvermögen), sondern auch vermietetes Gebäudeeigentum, das im Privatvermögen gehalten wird, und vielfältige andere Formen des gemeinwohldienlich eingesetzten privaten Vermögens. Diese Vergleichbarkeit stellt die Differenzierung bei der Verschonung in Frage.

Die entscheidende gleichheitsrechtliche Schwäche der Steuerbefreiung von Betriebsvermögen liegt allerdings bei der offenen Flanke, die sich mit Blick auf die diesbezüglichen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet. Die entsprechenden Einwände, die sich gegen die Begünstigung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer richten¹¹³ und die zur aktuellen BFH-Vorlage

¹⁰⁹ BVerfGE 93, 121 (136); *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 16 Rdnr. 62.

¹¹⁰ BVerfGE 93, 121 (136).

¹¹¹ Hierauf stützt sich das Urteil in BVerfGE 93, 121.

¹¹² Vgl. soeben oben III.3.a)dd); auch *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 939 f.

¹¹³ Siehe etwa *Seer*, *Steuersystematik, Steuervereinfachung und Steuerchaos – Zur Wirkung von Steuerbegünstigungen am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer*, Ubg 2012, S. 376 ff.

an das Bundesverfassungsgericht¹¹⁴ Anlass gegeben haben, gelten uneingeschränkt auch für die Vermögensteuer¹¹⁵. Denn Privatvermögen lässt sich recht problemlos als Betriebsvermögen ausweisen. Formen wie der Cash GmbH¹¹⁶ ist durch missbrauchsverhindernde Regelungen kaum wirksam beizukommen; Rechtsstreitigkeiten wären vorprogrammiert. Abhilfe schafft allein die Gleichbehandlung des Privat- und des Betriebsvermögens, die – wie soeben gezeigt – auch in der Sache geboten ist.

4. Strukturell angelegte Vollzugsdefizite

Die sich freiheits- und gleichheitsgrundrechtlich eröffnenden Bewertungsprobleme münden in klar vorauszusehende Vollzugsdefizite, die im Gesetzesrecht strukturell angelegt sind¹¹⁷. Diese strukturelle Anlage fällt in die Verantwortung des Gesetzgebers, weshalb nicht allein der freiheits- und gleichheitsgrundrechtlich unhaltbare Vollzug, sondern schon das Gesetzesrecht selbst als verfassungswidrig zu beurteilen ist¹¹⁸.

Hier liegt ein entscheidender Unterschied zur Erbschaftsteuer. Sie erfordert zwar inhaltlich vergleichbar umfangreiche Bewertungen des Vermögens wie die Vermögensteuer. Doch sind diese Bewertungen nur im Zeitpunkt des Erbfalls, nicht dagegen periodisch wiederkehrend für jeden einzelnen Steuerpflichtigen vorzunehmen. Auch kann die erbschaftsteuerliche Bewertung leichter zu ermittelnde Verkehrswerte zugrunde legen, deren Summe den zu versteuernden Vermögenshinzuerwerb bildet, während die Ertragsfähigkeit von Vermögensgegenständen als Grundlage der Vermögensbesteuerung eigenständige und stärker differenzierende Ermittlungen erfordert.

Schließlich dürfte auch davon auszugehen sein, dass die psychologischen Anreize, die laufend erhobene Vermögensteuer durch die Verheimlichung von Vermögen zu hinterziehen, weitaus größer sind als die psychologischen Anreize, Erbschaftsteuer zu hinterziehen. Denn der Erbe rechnet von vornherein mit einem um die Erbschaftsteuer verkürzten Erbanfall, hat also – anders als der durch die Vermögensteuer Belastete – nicht den Eindruck, Eigenes abführen zu

¹¹⁴ BFH, DStR 2012, S. 2063 ff.

¹¹⁵ *Siemers/Birnbaum*, Rückkehr der Vermögensteuer? – Wesentliche Regelungsinhalte und verfassungsrechtliche Aspekte, ZEV 2013, S. 8 (11).

¹¹⁶ *Maack/Römer*, Einmal Cash-GmbH, immer Cash-GmbH?, DStR 2013, S. 80 ff.; *Erkis/Mannek/van Lishaut*, Die „Cash-GmbH“ und die Zukunft der Erbschaftsteuer, FR 2013, S. 245 ff.

¹¹⁷ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 946 ff.; dies anerkennt auch *Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG Bd. 22 (1999), S. 7 (18).

¹¹⁸ Zu dieser Folge strukturell angelegter Vollzugsdefizite BVerfGE 84, 239; 110, 94.

müssen. Auch dies unterstreicht, dass die Vollzugsprobleme im Bereich der Vermögensteuer deutlich ausgeprägter wären als die Vollzugsprobleme im Bereich der Erbschaftsteuer.

IV. Kompetenz- und Rechtmäßigkeit einer einmaligen Vermögensabgabe

Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist mit dem Vorschlag an die Öffentlichkeit getreten, eine einmalige, in der Abführung zeitlich gestreckte Abgabe von Großvermögen zu erheben, um die Haushaltskonsolidierung zu unterstützen¹¹⁹.

1. Kompetenzrechtliche Einordnung

Einmalige Vermögensabgaben sind finanzverfassungsrechtlich in Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG angelegt, fallen also in die Ertragskompetenz – wie auch in die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz (Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 GG) – des Bundes. Dies erleichtert ihre politische Rechtfertigung, sollen durch die Abgabe doch vornehmlich Bundeslasten finanziert werden. Kompetenzgemäß erhoben werden kann die einmalige Vermögensabgabe nach dem Modell von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN allerdings nur dann, wenn diese Abgabe tatsächlich unter Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG zu fassen ist.

Die herausgehobene Bezugnahme der Kompetenznorm auf den „Lastenausgleich“ legt eine Fokussierung auf die Kriegsfolgenbewältigung nahe. In der Tat stand diese im Mittelpunkt der diesbezüglichen Diskussion im Parlamentarischen Rat¹²⁰. Jedoch wurde, dies zeigen die Dokumentation der Debatten und schließlich auch der Normwortlaut, von einer ausschließlichen Ermächtigung zur Abgabenerhebung für den Kriegslastenausgleich Abstand genommen und stattdessen eine für weitere Finanzierungszwecke offene Regelung gewählt. Durchgängig wurde allerdings betont, dass die Abgabe – auch in Abgrenzung zur Vermögensteuer gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG – in jedem Falle einen einmaligen, außergewöhnlichen Finanzierungszweck voraussetze¹²¹. Die Anforderungen an die zwingenden Umstände, an die erforder-

¹¹⁹ Siehe dazu oben I.

¹²⁰ Zum Überblick JöR N.F. Bd. 1 (1951), S. 762 ff.; mit einer Detailanalyse G. Kirchhof, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, *StuW* 2011, S. 189 (192).

¹²¹ Siehe insbesondere die Ausführungen in der 13. Sitzung des Ausschusses für Finanzfragen am 6.10.1948, wiedergegeben in *Deutscher Bundestag/Bundesarchiv (Hrsg.)*, Der Parlamentarische Rat 1948-1949. Akten und Protokolle, Bd. 12, Ausschuß für Finanzfragen, 1999, S. 423.

liche Einzigartigkeit des Notstands werden dabei durch das Beispiel der Kriegslasten vorgeprägt.

Diese Anforderungen erfüllen die gegenwärtigen Finanzierungsbedarfe des Bundes nicht. Der Staatsschuld liegt kein einmaliges katastrophenartiges Ereignis zugrunde, das zu einem einmaligen Finanzierungsbedarf geführt hätte. Vielmehr ist der Schuldenberg des Bundes, und im Übrigen auch der Länder, in gewachsener Normalität entstanden¹²². Von einer einmaligen, außergewöhnlichen Situation kann insoweit keine Rede sein. Ansonsten würde jede Entscheidung der Politik, einen über die Zeit zunehmend verschuldeten Haushalt zu konsolidieren, als Ereignis verstanden werden können, das die Erhebung einer einmaligen, zu den anderen Steuern hinzutretenden Vermögensabgabe rechtfertigen würde.

Auch die aktuelle Finanz- und Bankenkrise und die Verpflichtungen Deutschlands im Rahmen der europäischen Staatsschuldenkrise begründen keine Finanzierungsbedarfe, wie sie Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG voraussetzt. Als einmalig mögen die sich aus dieser Krise für Deutschland ergebenden Finanzlasten zwar einordnen lassen. Allerdings ist das Volumen dieser Belastung mit den exorbitanten Lasten, denen sich der Verfassungsgeber des Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG in der Nachkriegssituation gegenüber sah, nicht zu vergleichen¹²³. Die Haftungssumme Deutschlands im Rahmen des Europäischen Stabilitätsmechanismus beläuft sich auf maximal 190 Mrd. Euro¹²⁴. Hinzu kommen weitere, kleinere Zahlungsverpflichtungen und Bürgschaften. Wenngleich diese Summe erheblich ist, macht sie doch nur einen Bruchteil dessen aus, was der Lastenausgleich für Deutschland bedeutete. Die Not der Nachkriegszeit, die außergewöhnliche, jenseits des regulären Steuersystems stehende Finanzierungsmaßnahmen erforderlich machte¹²⁵, wird durch die Finanz- und Bankenkrise und die europäische Staatsschuldenkrise in Deutschland nicht wieder heraufbeschworen. Die Ertragskraft der regulären Steuern reicht aus, um diesen Krisen Herr zu werden.

¹²² P. Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, 2012, S. 185; entsprechend bereits Schemmel, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Sonderinformation 37, 1999, S. 10 ff.

¹²³ Ebenso G. Kirchhof, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, StuW 2011, S. 189 (194); P. Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, 2012, S. 186; Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rdnr. 63, der hier infolge der zehnjährigen Ratenzahlung eine bewertungstechnisch leichter beherrschbare Vermögensteuer in neuem Gewande vermutet; anders im Ergebnis 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), August 2012, S. 27.

¹²⁴ BVerfG, NJW 2012, S. 3145 (3152).

¹²⁵ Einmalige Vermögensabgaben sind zwar formal Steuern (siehe Art. 106 Abs. 1 GG), stehen aufgrund der Einmaligkeit ihrer Erhebung und der Zweckbindung des Aufkommens aber doch gesondert.

Die Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe wäre daher in der gegenwärtigen Lage kompetenzwidrig.

2. Materielle Rechtmäßigkeit

Die Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe würde darüber hinaus aber auch die Grundrechte verletzen.

Wie schon ausgeführt lässt Art. 14 Abs. 1 GG steuerliche Eingriffe in die Vermögenssubstanz nicht auf der Basis einer laufenden, die Substanz auf Dauer vollständig aufzehrenden Besteuerung zu, sondern allenfalls punktuell und mit Rücksicht auf eine in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einzustellende historische Ausnahmelage¹²⁶. Das Bundesverfassungsgericht benennt beispielhaft die Finanzierung der mit dem Versailler Vertrag auferlegten Lasten durch das Reichsnotopfergesetz 1919 und die Finanzierung des Lastenausgleichs nach dem Lastenausgleichsgesetz 1952¹²⁷. In diesen Voraussetzungen entsprechen sich Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG¹²⁸. Dass eine einmalige bzw. historische Ausnahmelage in diesem Sinne gegenwärtig nicht zu erkennen ist, wurde bereits begründet¹²⁹. Soweit die einmalige Vermögensabgabe nach dem Modell von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zu Substanzeingriffen führen würde, verstieße sie also gegen Art. 14 Abs. 1 GG, namentlich gegen die Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit des Substanzeingriffs.

Doch auch als Sollertragsabgabe könnte die Vermögensabgabe eigentumsgrundrechtlich nicht bestehen¹³⁰. Denn ähnlich wie die 1 %-ige Vermögensteuer würde sie, auch bei zeitlicher Streckung über 10 Jahre mit einer jährlichen Belastung von 1,5 %, in der Kumulation mit der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu einer Ertragsbelastung führen, die den wirtschaftlichen Erfolg „grundlegend beeinträchtigen“ und „nicht mehr angemessen zum Ausdruck“ bringen würde¹³¹. Dies gilt umso mehr dann, wenn man die Stundung rein verfahrensrechtlich versteht und von einer effektiven Belastung von 15 % auf das Kapital ausgeht.

¹²⁶ Siehe oben III.3.a)aa).

¹²⁷ BVerfGE 93, 121 (138 f.); in BVerfGE 23, 288 (305) stellte das Bundesverfassungsgericht allerdings fest, dass auch der Lastenausgleich, aufgrund der zeitlichen Streckung, in der Regel aus den Erträgen des Vermögens finanziert werden kann und deshalb keinen konfiskatorischen Effekt hat.

¹²⁸ So auch *G. Kirchhof*, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, *StuW* 2011, S. 189 (200).

¹²⁹ Siehe soeben oben IV.1.

¹³⁰ Vgl. bereits *Schemmel*, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Sonderinformation 37, 1999, S. 20 ff.

¹³¹ Vgl. BVerfGE 115, 97 (117).

Ähnlich wie eine Vermögensteuer würde eine einmalige Vermögensabgabe zudem zu massiven Bewertungs- und Vollzugsproblemen führen, die die Freiheits- und Gleichheitsgerechtigkeit der Abgabenerhebung ihrerseits stark in Frage stellen würden¹³². Zwar wäre die Bewertung nur einmalig vorzunehmen. Bei Unterstellung eines Substanzeingriffs könnte auch von den Verkehrswerten und müsste nicht zwingend von der Ertragskraft der Vermögensgegenstände ausgegangen werden. Dennoch würde die Vermögensabgabe ebenso wie die Vermögensteuer zu erheblichen Schwierigkeiten führen, das persönliche Vermögen – auch in der Relation der Vermögenswerte zueinander – realitätsgerecht zu erfassen, zumal unter Berücksichtigung des hier teilweise zu vermutenden Gestaltungs- und Abgabenvermeidungswillens. Eine Bewertung auf den 1.1.2012 wirft schwerwiegende Fragen nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Regelungen auf¹³³. Die Erfassung von Auslandsvermögen ist kaum zu gewährleisten. Bei einer Begünstigung von Betriebsvermögen wären die Abgrenzungsschwierigkeiten wiederum enorm.

Die einmalige Vermögensabgabe würde deshalb gegen die Freiheits- und Gleichheitsgrundrechte der Belasteten verstoßen.

V. Fazit und Ausblick

Die Erfordernisse der Haushaltskonsolidierung sind unabweisbar. Doch müssen die Mittel mit Bedacht gewählt werden.

Eine Vermögensteuer ist historisch rückwärtsgewandt. Sie geht zurück auf die Zeit, in der das Vermögen der einzig verfügbare Indikator des Ertrags war, der anteilig zur Finanzierung hoheitlicher Ausgaben dienen sollte. Mit dem Ausbau einer funktionierenden Istertragsbesteuerung geriet die Vermögensteuer folglich in die Defensive. In Preußen und im Weimarer Reich bemühte man die Fundustheorie, um die Vermögensteuer, als Sollertragsteuer, neben der Einkommensteuer zu legitimieren. Schon damals war die Grundwertung der Fundustheorie umstritten. Auch heute wird verbreitet davon ausgegangen, dass diese Theorie zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung verschiedener Ertragsformen führe. Verfassungsrechtlich zu halten ist die Vermögensteuer als Sollertragsteuer nur unter Rückgriff auf ein weites Verständnis steuerbarer Leistungsfähigkeit und bei verfassungssystematischer Gesamtschau von

¹³² P. Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, 2012, S. 190.

¹³³ G. Kirchhof, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, StuW 2011, S. 189 (194 ff.).

Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG. Die Anlegung der freiheits- und gleichheitsgrundrechtlichen Gewährleistungen zeigt sodann aber sehr deutlich, dass eine verfassungskonforme Ausgestaltung der Vermögensteuer unter den gegenwärtigen Rahmenbedingungen nicht möglich erscheint, zum einen mit Blick auf das Niveau der Istertragsbesteuerung, zum anderen mit Blick auf die schier unüberwindlichen Probleme einer periodischen, realitätsgerechten Erfassung der Ertragsfähigkeit des Gesamtvermögens jedes einzelnen Steuerpflichtigen.

Eine einmalige Vermögensabgabe ist keine Alternative. Sie ist zwar grundgesetzlich angelegt und lässt, zeitlich begrenzt, auch verhältnismäßige Substanzeingriffe in das Vermögen zu. Doch zeigt der normprägende Kontext des Kriegslastenausgleichs, dass notstandsartige, existenzgefährdende Zustände herrschen müssen, soll neben den regulären Steuern eine substanzverschiebende Vermögensabgabe erhoben werden. Weder die über viele Jahre angehäuften Staatsschuld noch die in ihrer finanziellen Dimension für Deutschland überschaubare Belastung durch die Finanz- und Bankenkrise und die europäische Staatsschuldenkrise begründen derartige Zustände.

Dies zeigt, dass vermögensbezogene Steuern und Abgaben in der gegenwärtigen Situation nicht geeignet sind, zur Haushaltskonsolidierung beizutragen oder auch rechtmäßige Vermögensumverteilungen zu bewirken. Ebenso wie die historisch überkommene Grundsteuer, die immerhin noch als Element eines besonderen Äquivalenzverhältnisses zwischen Gemeinde und Grundeigentümer qualifiziert werden kann, sind die Vermögensteuer und die Vermögensabgabe vor allem freiheitsfeindlich. Denn sie knüpfen weder an den tatsächlichen, in Freiheit erarbeiteten Ertrag noch an eine freiheitlich getroffene Konsumententscheidung an¹³⁴, sondern an ruhendes Vermögen. Dies vernichtet Freiheits- und Ertragschancen ebenso wie die Anreize zur Vermögensbildung. So verwundert es nicht, dass die Vermögensteuer international keine große Bedeutung hat und sich im Ganzen auf dem Rückzug befindet¹³⁵. Entsprechend war es in Deutschland ein richtiger Schritt, die Gewerbesteuer von der Lohnsumme und dem Gewerbekapital zu lösen und ihr Profil als Ertragsteuer zu schärfen.

¹³⁴ Zur Freiheits- und Gleichheitsgerechtigkeit dieser beiden Belastungsschwerpunkte *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2012, § 2 Rdnr. 63.

¹³⁵ Für die Situation in Europa *Lehner*, The European Experience With a Wealth Tax: A Comparative Discussion, Tax Law Review Vol. 53 (2000), S. 615 (671); für die Situation jenseits Europas *Thuronyi*, Commentary. The European Experience With a Wealth Tax, Tax Law Review Vol. 53 (2000), S. 693 (693 f.).

Der Blick muss sich deshalb vor allem auf die Ertragsteuern richten, die den Staat, im Sinne der Markteinkommenstheorie, am Erfolg freiheitlichen Wirtschaftens teilhaben lassen, weil der Staat die Voraussetzungen dieses Erfolgs mit unterstützt. Der Erfolglose bleibt hierdurch, anders als bei der Vermögensteuer, unbelastet. Für den Staat wird zugleich der Anreiz gesetzt, sich um attraktive Standortbedingungen zu bemühen und die Wirtschaftskraft zu pflegen. Nur die Einkommensteuer ist im Übrigen in der Lage, die persönlichen Lebensumstände des Steuerpflichtigen angemessen zu berücksichtigen. Sie ist deshalb die sozial gerechteste Steuer. Wenn eine Steuererhöhung unausweichlich erscheint, sollte mithin die Einkommensteuer erhöht werden.

Einen unmittelbaren Vermögensbezug hat als Ertragsteuer die Erbschaftsteuer, die auf das Vermögen im Zeitpunkt des Transfers zugreift. Anders als die Vermögensteuer kann die Erbschaftsteuer auf praktisch durchführbare Bewertungen gegründet werden. Sie eignet sich auch, jedenfalls im Grundsatz, zu Vermögensumverteilungen, weil die Erbrechtsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) den Substanzeingriff zulässt. Die Reform der Erbschaftsteuer sollte deshalb im Fokus der Aufmerksamkeit stehen.

Schließlich bleibt daran zu erinnern, dass die Haushaltskonsolidierung durch Einnahmenerhöhungen, aber ebenso durch Ausgabenenkungen betrieben werden kann, und dass in Zeiten von Rekordsteuereinnahmen gerade auch das weitere Einsparpotential auf der Ausgabenseite in den Blick genommen werden muss.

VI. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Vermögensteuern fallen in die Ertragskompetenz der Länder. Sie eignen sich deshalb von vornherein nicht zur Finanzierung von Lasten, die primär den Bund treffen oder treffen könnten. Offen ist das Verfassungsrecht für eine horizontale Abgrenzung und Zerlegung der Vermögensteuer unter den Ländern. So kommt in Betracht, den Ort der Belegenheit von Vermögen am Ertrag der Vermögensteuer teilhaben zu lassen. Dies würde Anreize für jedes Land setzen, sich als attraktiver Standort zu präsentieren, gerade auch für Betriebsvermögen.

2. Der Bund ist im Bereich der Vermögensteuer nur zum Erlass koordinierender Regelungen befugt, die dazu dienen, Doppelbesteuerungen durch die Bundesländer zu verhindern. Derar-

tige Regelungen werden sich auf die subjektive Steuerpflicht und auf fundamentale sachliche Anknüpfungspunkte der Steuer beziehen. Im Übrigen haben die Länder die Gesetzgebungshoheit, entscheiden also – soweit sie auch im Übrigen zulässig ist – autonom über die Einführung der Vermögensteuer, über Freibeträge und über den Steuersatz. Hierdurch können sich die Länder im föderalen Gefüge profilieren.

3. Freiheits- und gleichheitsgerecht ist eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Einzelsteuern können dabei an Manifestationen von Leistungsfähigkeit im Zeitpunkt des Hinzuerwerbs von Vermögen, in der Phase der Innehabung von Vermögen und im Zeitpunkt der Vermögensverwendung anknüpfen; dies grundsätzlich auch kumulativ, um die individuelle Gesamtleistungsfähigkeit angemessen zu erfassen. Wie sich bestimmte Steuern in den verschiedenen Stadien des Vermögensdurchlaufs zueinander verhalten, ist aber im Einzelnen zu klären.

4. Die Vermögensteuer hat sich historisch als Sollertragsteuer entwickelt. Ursprünglich wurde mangels anderweitiger Möglichkeiten der Ertragerfassung an das Vermögen angeknüpft, um im Ergebnis Erträge abzuschöpfen. Mit dem Ausbau einer funktionierenden Ertragsbesteuerung änderte sich die Begründung der Vermögensteuer: In den Vordergrund rückte der Gedanke der besonderen, die zusätzliche Besteuerung rechtfertigenden Ertragskraft von Vermögen (Fundustheorie). Alternativ zum Sollertragskonzept wird die Innehabung der Vermögenssubstanz als solche als Indikator besonderer Leistungsfähigkeit angesehen (Vermögensbesitztheorie, Substanzsteuerkonzept).

5. Bei historisch informierter, systematischer Verfassungsauslegung kann die Vermögensteuer unter dem Grundgesetz nur als Sollertragsteuer erhoben werden, gestützt auf die verfassungsrechtliche Grundwertung über die gerade aus dem Vermögen und seiner Ertragskraft abzuleitende bestuerungswürdige Leistungsfähigkeit.

6. Das Eigentumsgrundrecht lässt vermögensteuerliche Eingriffe in die Vermögenssubstanz in der historischen Normallage nicht zu. Das Substanzsteuerkonzept läuft auf eine schrittweise Konfiskation hinaus, die die Steuerquelle zerstört und die langfristigen Interessen des Eigentümers zur Gänze ausblendet, deshalb als unverhältnismäßig erscheint. Als gesteckte Form der Erbschaftsbesteuerung lassen sich laufende Substanzeingriffe im Übrigen nicht umfirmieren, weil dies den Eigentumsschutz unterminieren würde.

7. Auch als Sollertragsteuer muss die Vermögensteuer verhältnismäßig sein. Weil die Bemessung nach dem Vermögen blind für die Ertragslage ist, würde schon eine 1 %-ige Vermögensteuer in vielen Fällen der Kapitalanlage und auch im unternehmerischen Bereich zu Ertragsabschöpfungen von bis zu 100 % und sogar zu Substanzeingriffen führen. Hierin kommt der wirtschaftliche Erfolg des Steuerpflichtigen nicht mehr angemessen zum Ausdruck, weshalb die dergestalt konzipierte Vermögensteuer – gleich ob man dem Halbteilungsgrundsatz folgt oder nicht – nach der insoweit konsolidierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verfassungswidrig ist.

8. Die Zielsetzung der Vermögensumverteilung vermag hieran nichts zu ändern; dies schon deshalb, weil eine 1 %-ige Vermögensteuer keine nennenswerten Umverteilungseffekte hätte. Eine echte Umverteilung würde Substanzeingriffe erfordern, die das Eigentumsgrundrecht aber nur in Sonderfällen zulässt. Im Übrigen fehlt es dem Umverteilungsanliegen an einem inneren Maß, was eine gehaltvolle Verhältnismäßigkeitsprüfung unmöglich macht.

9. Hinzu treten massive Bewertungsprobleme. Eine freiheitsgerechte Vermögensteuer setzt eine hinreichend genaue, periodisch wiederkehrende Bewertung des Nettoertragswerts aller Vermögensgegenstände aller Steuerinländer voraus, dies auf der Basis des Weltvermögens. Eine solche Bewertung ist, wie die Erfahrungen der Vergangenheit deutlich zeigen, selbst bei Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens nicht durchzuführen; zum einen mit Blick auf vielfältige sachliche Bewertungsschwierigkeiten (Ertragswerte von Barvermögen, von ausländischem Vermögen, von Gegenständen des reinen Privatgebrauchs, von Altersvorsorgevermögen, von Kunstgegenständen etc.), zum anderen mit Blick auf die Kapazitäten. Der Ermittlungsaufwand wäre, soweit es überhaupt zu verlässlichen Ergebnissen käme, in Relation zum Ertrag unverhältnismäßig. Nicht übersehen werden sollten auch die weitergehenden erheblichen Eingriffe in die grundrechtlich geschützte Privatsphäre.

10. Die Vermögensteuer ist grundsätzlich blind gegenüber der Herkunft und Verwendung von Vermögen, was eine sozialstaatlich verträgliche Ausgestaltung erschwert. In der Individualgerechtigkeit bleibt die Vermögensteuer weit hinter der Einkommensteuer zurück.

11. Der einheitliche Steuersatz verlangt auch aus gleichheitsrechtlichen Gründen eine besonders sensible Ermittlung der Bemessungsgrundlagen. Die ganz unterschiedlichen Verlässlich-

keiten der Ertragswertermittlung etwa des Grundvermögens einerseits und anderen Vermögens andererseits lassen die Perspektiven einer verfassungsgemäß zu vollziehenden Vermögenssteuer weiter schwinden. Schwerwiegende gleichheitsrechtliche Probleme würde zudem die geplante Privilegierung des Betriebsvermögens mit sich bringen. Diese Privilegierung ist zum einen in der Sache nicht geboten. Zum anderen würde sie Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, die kaum einzugrenzen wären (Stichwort Cash-GmbH), und die zu weiteren Ungerechtigkeiten der Steuererhebung führen würden.

12. Die großen Bewertungsprobleme münden in klar vorauszusehende, schon im Gesetzesrecht angelegte Vollzugsdefizite, die zur Verfassungswidrigkeit des Gesetzesrechts, nicht erst des Vollzugs führen. Die Erbschaftsteuer ist dagegen sehr viel leichter zu vollziehen, weil sie auf Verkehrswerte abstellen kann und eine Bewertung nur im Erbfall erfordert.

13. Einmalige Vermögensabgaben sind grundgesetzlich vorgesehen. Sie setzen allerdings, kompetenzrechtlich wie auch grundrechtlich, einmalige, außergewöhnliche Finanzierungsbedarfe voraus. Die Anforderungen an die zwingenden Umstände, an die erforderliche Einzigartigkeit des Notstands, werden dabei durch das Beispiel der Kriegslasten vorgeprägt, das dem Verfassungsgeber vor Augen stand.

14. Die gegenwärtige Höhe der Staatsschuld begründet kein einmaliges Ereignis in diesem Sinne, da ansonsten jede Entscheidung, eine über längere Zeit aufgelaufene Schuld abzutragen, zu einmaligen, substanzbeeinträchtigenden Zusatzabgaben Anlass geben könnte. Die Banken- und Finanzkrise und die Verpflichtungen Deutschlands im Rahmen der europäischen Staatsschuldenkrise rechtfertigen ebenfalls keine einmaligen Vermögensabgaben. Denn diese Krisen beschwören, auch in der finanziellen Dimension, keinen Notstand herauf, wie er in der Nachkriegssituation zu gewärtigen war. Die Ertragskraft der regulären Steuern reicht aus, um diesen Krisen Herr zu werden.

15. Die Vermögenssteuer ist historisch rückwärtsgewandt, in der gegenwärtigen Lage nicht verfassungsgemäß auszugestalten und freiheitsfeindlich. Sie knüpft weder an den tatsächlichen, in Freiheit erarbeiteten Ertrag noch an eine freiheitlich getroffene Konsumententscheidung an, sondern an ruhendes Vermögen. Dies vernichtet Freiheits- und Ertragschancen ebenso wie die Anreize zur Vermögensbildung.

16. Der Blick muss sich deshalb vor allem auf die Ertragsteuern richten, die den Staat am Erfolg freiheitlichen Wirtschaftens teilhaben lassen, weil er die Voraussetzungen dieses Erfolgs unterstützt. Der Erfolglose bleibt hierdurch, anders als bei der Vermögensteuer, die den Unternehmer in der Krise besonders hart trifft, unbelastet. Für den Staat wird zugleich der Anreiz gesetzt, sich um attraktive Standortbedingungen zu bemühen und die Wirtschaftskraft zu pflegen. Nur die Einkommensteuer ist im Übrigen in der Lage, die persönlichen Lebensumstände des Steuerpflichtigen angemessen zu berücksichtigen. Sie ist daher die sozial gerechteste Steuer. Wenn eine Steuererhöhung unausweichlich erscheint, sollte mithin die Einkommensteuer erhöht werden.

17. Einen unmittelbaren Vermögensbezug hat als Ertragsteuer die Erbschaftsteuer, die auf das Vermögen im Zeitpunkt des Transfers zugreift. Anders als die Vermögensteuer kann die Erbschaftsteuer auf praktisch durchführbare Bewertungen gegründet werden. Sie eignet sich auch, jedenfalls im Grundsatz, zu Vermögensumverteilungen. Die Reform der Erbschaftsteuer sollte deshalb im Fokus der Aufmerksamkeit stehen.

18. Schließlich bleibt daran zu erinnern, dass die Haushaltskonsolidierung durch Einnahmenerhöhungen, aber ebenso durch Ausgabensenkungen betrieben werden kann, und dass in Zeiten von Rekordsteuereinnahmen gerade auch das weitere Einsparpotential auf der Ausgabenseite in den Blick genommen werden muss.

Eltville am Rhein, den 11. April 2013



Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M.