

Rechtliche Rahmenbedingungen
für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer

Rechtsgutachten

erstattet für

ver.di

von

Prof. Dr. Joachim Wieland, LL.M.
Institut für Steuerrecht
Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main

November 2003

A. Gutachtauftrag

Nach dem Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 war der Gesetzgeber verpflichtet, § 10 Nr. 1 des Vermögensteuergesetzes vom 17. April 1974¹ so neu zu regeln, dass nicht länger einheitswertgebundener Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/74 nicht mehr angepasst worden war, und das zu Gegenwartswerten erfasste Vermögen mit dem selben Steuersatz zu belasten. Das bisherige Vermögensteuerrecht war längstens bis zum 31. Dezember 1996 anwendbar.²

Da der Gesetzgeber keine Neuregelung getroffen hat, ist das Vermögensteuergesetz gegenwärtig nicht anwendbar.

Die Gewerkschaft ver.di hat um ein Rechtsgutachten zu den rechtlichen Rahmenbedingungen für die Wiedereinführung der Vermögensteuer gebeten. Das folgende Gutachten geht von einer Darstellung der Geschichte der Vermögensbesteuerung aus und skizziert in rechtsvergleichender Absicht kurz die Besteuerung des Vermögens in Deutschland vergleichbaren Ländern (Teil B.). Auf dieser Grundlage wird die verfassungsrechtliche Bedeutung der Vermögensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts analysiert. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Reaktion des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts auf den Vermögensteuerbeschluss des Zweiten Senats eingegangen (Teil C.). Abschließend wird die mögliche Ausgestaltung einer zukünftigen Vermögensbesteuerung untersucht (Teil D.). Die Ergebnisse des Gutachtens werden in Thesen zusammengefasst (Teil E.).

¹ BGBl. I, S. 949 in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990; BGBl. I, S. 2467, zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Dezember 1994, BGBl. I, S. 2325.

² BVerfGE 93, 121f.

B. Grundlagen der Vermögensbesteuerung

Der rechtliche Rahmen für eine erneute Erhebung der Vermögensteuer kann nur dann bestimmt werden, wenn zunächst deren Charakteristika herausgearbeitet werden. Erst wenn die Eigenart der Besteuerung des Vermögens, ihre geschichtlichen Wurzeln und ihre finanzwissenschaftliche Begründung und Qualifizierung geklärt sind, können verlässliche Aussagen darüber gemacht werden, ob und gegebenenfalls unter welchen Bedingungen in Deutschland das Vermögen erneut besteuert werden kann. Hilfreich ist in diesem Zusammenhang auch ein kurzer Blick über die Grenzen. Er kann zeigen, wie in Deutschland vergleichbaren Staaten mit dem Problem der Vermögensbesteuerung umgegangen wird. Deshalb wird im Folgenden zunächst ein kurzer Abriss der Geschichte der Vermögensbesteuerung gegeben (I.). Sodann werden die finanzwissenschaftlichen Aussagen über die Besteuerung des Vermögens in den Blick genommen (II.). In einem dritten Abschnitt folgen rechtsvergleichende Betrachtungen (III.).

I. Geschichte der Vermögensbesteuerung

1. Entwicklung bis zum Frühabsolutismus

Die Vermögensteuer zählt zu den ältesten Steuern der Welt. Eine der bekanntesten frühen Erwähnungen der Vermögensteuer findet sich in der Bibel. Dort heißt es: „Es begab sich aber zu der Zeit, dass ein Gebot von dem Kaiser Augustus ausging, dass alle Welt geschätzt wird.“³ Dies dürfte bereits eine Art Veranlagung zur Vermögensbesteuerung gewesen sein.⁴ Die Erhebung von Vermögensteuern reicht aber noch viel weiter zurück. So dürfte es schon im alten Babylonien und im alten Ägypten solche Abgaben auf das Vermögen gegeben haben.⁵ Charakteristisch für alle frühen Formen der Vermögensbesteuerung war ihr Einsatz zunächst als außerordentliches Hilfsmittel in Kriegs- und Notzeiten, das nach einiger Zeit in eine regelmäßig erhobene Abgabe umgewandelt wurde.⁶ So wurde im Athen der griechischen Antike im 4. Jahrhundert vor Christi Geburt bereits regelmäßig eine Vermögensteuer in Höhe von 1 Prozent des Vermögens erhoben.

³ Lukas, 2, V. 1.

⁴ Häuser in Schultz, S. 13.

⁵ Schelle, S. 17.

⁶ Bechstein, S. 2.

Die Steuer diene hauptsächlich zur Finanzierung der geführten Kriege.⁷ Als Äquivalent dazu gab es im Römischen Reich das tributum civium zur Finanzierung der Kriegskosten.⁸

Besteuerungsobjekt war zunächst der Grundbesitz, was ursprünglich als eine Form der Bürgersteuer der Römer gedacht war.⁹ Später wurde das gesamte Vermögen mit Ausnahme der Forderungen besteuert.¹⁰ Auch hier betrug der Tarif zwischen 1 und 3 Prozent.¹¹

Im frühen Mittelalter existierte eine einfache Form der Vermögensteuer, die als „Bede“ (Bittsteuer) bzw. auf dem Land als „Landbede“ (Brandenburg), „Zwanzigster Pfennig“ (Bayern) oder „Schatzung“ (Württemberg) bezeichnet wurde.¹² Anfänglich wurden diese Abgaben allein vom Grundbesitz erhoben. Angesichts der Entwicklung der allgemeinen Anschauung darüber, was als Vermögen angesehen werden könne, wandelte sich der Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen. Vielfach wurde die „Bede“ nun zur allgemeinen Steuer auf das umfassender verstandene Vermögen.¹³ Besonders deutlich wird diese Entwicklung in den Städten. Mit zunehmender Ausweitung der Geldwirtschaft und dem Aufblühen von Handel und Gewerbe trat neben das Immobilienvermögen das bewegliche Vermögen als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit in den Vordergrund.¹⁴ Wiederum waren die Vermögensteuern zunächst einmaliger Natur und dienten einem bestimmten Zweck.¹⁵ Aber stetig wachsender Finanzbedarf der Städte sowie steigende Militärausgaben führten zu einer regelmäßigen Erhebung der Vermögensteuern.¹⁶

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Vermögensteuer ausgehend vom jeweils vorherrschenden Verständnis des „Vermögens“ eine ständige Entwicklung des Besteuerungsobjekts zur Folge hatte. War die Urform der Vermögensbesteuerung eine Abgabe auf den Grund und Boden i.S. einer Grundsteuer, so entwickelte sie sich mit der Zunahme der Bedeutung von Handel und Gewerbe hin zu einer allgemeinen Steuer auf das umfassend verstandene Gesamtvermögen.¹⁷ Wer mit Blick auf sein Gesamtvermögen als leistungsfähig angesehen wurde, musste einen Anteil seines Vermögens zur Finanzierung der Kosten des Gemeinwesens zur Verfügung stellen.

⁷ Birk, DStJG, S. 4; derselbe, Rn. 13.

⁸ Bechstein, S. 2.

⁹ Pausch, S. 38.

¹⁰ Raths, S. 48.

¹¹ Bechstein, S. 2.

¹² Bechstein, S. 3.

¹³ Fecher in HdF, Bd. II, 1980, S. 456.

¹⁴ Bechstein, S. 3; vgl. auch Fecher in HdF, Bd. II, 1980, S. 456.

¹⁵ Großmann in HdF, Bd. II, 1956, S. 525f.

¹⁶ Horn, StuW `78, S. 56.

2. Vermögensbesteuerung im Frühabsolutismus

Der weiter wachsende Finanzbedarf der sich herausbildenden Staaten insbesondere für die nunmehr stehenden Heere und den größer werdenden Beamtenapparat führte dazu, dass nach neuen Möglichkeiten gesucht wurde, die Einnahmen zu erhöhen. Dadurch wuchs wiederum das Bestreben der Steuerpflichtigen, einer Besteuerung zu entgehen.¹⁸ Zugleich setzte sich die Erkenntnis durch, dass die verschiedenen Vermögensbestandteile unterschiedlich ertragreich sind bzw. unterschiedlichen Nutzungsmöglichkeiten unterliegen. Die Entwicklung des Wirtschaftslebens führte vor allem dazu, dass Steuerquellen entstanden, die nicht mehr nur auf Vermögensgegenständen fußten. Die einheitliche Besteuerung des Vermögens wurde dementsprechend durch eine stärker ausdifferenzierte Besteuerung einzelner Vermögensbestandteile ergänzt oder verdrängt. So wurden etwa Vieh, Hausrat, Schmuck und Metallgeld besteuert.¹⁹ Zudem traten auch Vermögenserträge in das Blickfeld der Steuern erhebenden absoluten Herrscher. Zu nennen sind hier vor allem die Grund-, Gebäude-, Gewerbeertrag- und Kapitalertragsteuer.²⁰ Zu dieser Zeit verstand man die Vermögensteuer ganz einhellig als Substanzsteuer, d.h. die Vermögenssubstanz war nicht nur Bemessungsgrundlage, sondern auch Steuerquelle.²¹

3. Entwicklung im aufgeklärten Absolutismus

Im aufgeklärten Absolutismus ging man dazu über, allgemeine Vermögensteuern zu erheben, die sich an der Ertragsfähigkeit der einzelnen Vermögensgegenstände orientierten, die besser als Steuern, die gleichmäßig auf einen Vermögensbestand zugriffen, zur Erfassung der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen geeignet erschienen. In der Vordergrund der Vermögensbesteuerung trat der Vermögensertrag, der Vermögensbesitz verlor als Indikator von Leistungsfähigkeit an Bedeutung. Eidliche Selbsteinschätzung und hoheitliche Steuerschätzung durch groben Augenschein prägten das Besteuerungsverfahren.²²

¹⁷ Fecher in HdF. Bd. II, 1980, S. 456.

¹⁸ Bechstein, S. 4.

¹⁹ Tiepelmann, S. 17; vgl. auch Birk, DStJG, S. 10.

²⁰ Horn, StuW `78, S. 57.

²¹ Vogel, Finanzarchiv, 27. JG. Bd. 2 (1910), S. 85.

²² Birk, DStJG, S. 11.

Gefördert wurde diese Entwicklung durch die aufkommende These von der Unverletzlichkeit des Nationalvermögens einschließlich des Privatvermögens.

Soweit die Vermögensteuer nur als reelle Steuer, d.h. als Substanzsteuer aufgefasst wurde, schien es konsequent, diese Form des Steuerzugriffs gänzlich abzulehnen.²³ Allerdings gab es durchaus auch weiterhin Befürworter der Erhebung einer realen Vermögensteuer. Zu nennen ist hier *D.F. Seeger*, der zwar auch das Einkommen als primäre Steuerquelle anerkannte, aber die Vermögensteuer als Ergänzung dazu für notwendig erachtete, um die als angemessen angesehene stärkere Belastung leistungsfähigerer Gesellschaftsschichten zu dienen.²⁴ In dieser Lehre zeichnete sich bereits der Übergang hin zu einer Ertragsbesteuerung ab, die auf die Einkünfte an der Ertragsquelle zugriff. Der Weg verlief von der Erhebung von Ertragsteuern als Objektsteuern im 18. Jahrhundert hin zur Einkommensteuer im 19. Jahrhundert.²⁵

4. Vermögensbesteuerung bis Ende des 19. Jahrhunderts

Ausgehend von der Besteuerung des Vermögensertrags gewann die Einkommensteuer im Laufe des 19. Jahrhunderts zunehmend an Bedeutung. Gleichzeitig gewann die Auffassung Anhänger, das die Ertragsbesteuerung allein nicht genügt, um eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Steuerverteilung zu gewährleisten. Deren Schwächen sollte durch eine ergänzende Erhebung einer Vermögensteuer entgegengewirkt werden.²⁶ Die Vermögensbesteuerung wurde damit auf eine neue Basis gestellt. Diente sie ursprünglich als relativ einfach zu handhabendes, wenn auch nicht sehr differenziertes Instrument zur steuerlichen Erfassung der finanziellen Leistungsfähigkeit, trat sie im 19. Jahrhundert zunächst in den Hintergrund, weil die Ertragsbesteuerung als ein moderneres und zuverlässigeres Mittel einer leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung erschien. Vor allem die Tagungen des angesehenen Vereins für Socialpolitik in den siebziger Jahren des 19. Jahrhunderts beförderten die Erkenntnis vom Vermögensertrag als „fundiertem Einkommen“, das eine besondere Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringe.²⁷ Die Besteuerung des Vermögens trat nunmehr neben die Besteuerung des Einkommens, die Vermögensteuer wurde zur Ergänzungssteuer.

²³ Vogel, Finanzarchiv, 27. JG. Bd. 2 (1910), S. 87.

²⁴ Vogel, Finanzarchiv, 27. JG. Bd. 2 (1910), S. 93.

²⁵ Birk, DStJG, S. 11.

²⁶ Vogel, Finanzarchiv, 27. JG. Bd. 2 (1910), S. 104.

²⁷ Nachweise bei Bechstein, S. 15 ff.

Das zeigte sich besonders deutlich in einem Grundsatzbeschluss des Vereins für Socialpolitik von 1875, in dem empfohlen wurde, „eine in den unteren Stufen progressive allgemeine Einkommensteuer in Verbindung mit einer allgemeinen Vermögensteuer zur hauptsächlichsten directen Steuer zu machen.“²⁸

5. Preußisches Ergänzungssteuergesetz vom 14. Juli 1893

Das am 14. Juli 1893 erlassene Preußische Ergänzungssteuergesetz²⁹ brachte das neue Verständnis der Vermögensbesteuerung klar zum Ausdruck. Das Gesetz bildet das erste Beispiel für eine moderne Vermögensteuer. Untrennbar mit dem Gesetz verbunden ist der Name Johannes von Miquel, der als damaliger Finanzminister eine grundlegende Steuerreform in Preußen durchführte. Er führte die erste progressive Einkommensteuer³⁰ ein, die als neue Hauptquelle der Staatsfinanzierung die Realsteuern verdrängte.³¹ Dabei ging man von einem quellentheoretischen Ansatz der Einkommensbesteuerung aus. Aufgrund dessen wurde der Einkommensbegriff nach der Beständigkeit der jeweiligen Einkommensquelle weiter differenziert.³² Unterscheidungskriterium war insoweit die Fundierung des Einkommens.

Als „fundiertes“ Einkommen wurde das Besitzeinkommen angesehen, welches aus Grund und Boden, Betriebseinrichtungen bzw. Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen stammte.³³

Diese Differenzierung fußte auf dem Verständnis, dass in fundiertem Einkommen eine größere steuerliche Leistungsfähigkeit zu erblicken sei, als in bloßem Arbeitseinkommen.³⁴ Dies wurde schon allein deswegen angenommen, weil Bezieher von Besitzeinkommen überwiegend auf Vorsorgeaufwendungen für Krankheit, Alter und die soziale Absicherung ihrer Angehörigen verzichten könnten bzw. diese nicht in demselben Umfang treffen müssten.³⁵

²⁸ Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band XI (1875), S. 68 f.

²⁹ G.S. 1893 S. 134ff.

³⁰ Einkommensteuergesetz v. 24.6.1891.

³¹ Oechsle, BB `93, S. 1369.

³² Oechsle, BB `93, S. 1370.

³³ Oechsle, BB `93, S. 1370; Horn, StuW `78, S. 57.

³⁴ Horn, StuW `78, S. 57.

³⁵ Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Preußischen Ergänzungssteuer, Anlagen zu den stenographischen Berichten über die Verhandlung des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, V. Session 1892/93, Bd. 2, Aktenstück Nr. 6, S. 519.

Das Ziel der Ergänzungssteuer war dementsprechend die höhere Belastung von fundiertem Einkommen.

So heißt es in der Gesetzesbegründung: „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.“ Weiter wird darauf hingewiesen, dass das Einkommen aus der persönlichen Arbeit, von der Arbeitskraft und der Fortdauer der Persönlichkeit abhängig, mit dieser erlischt, dass somit der auf dieses Einkommen Angewiesene bei vernünftiger Wirtschaft durch rechtzeitige Rücklagen aus dem laufenden Einkommen seinen und seiner Angehörigen Lebensunterhalt für den Fall unterbrochener oder aufgehobener Arbeitsfähigkeit sicher stellen muss. Wer Einkommen aus anderen, die Person überdauernden Quellen bezieht, hat diese Vorsorge nicht oder doch nicht in demselben Umfange zu treffen, bei gleichem Einkommen und unter sonst gleichen Verhältnissen daher einen größeren Betrag für die laufenden Bedürfnisse und für die Erfüllung der Beitragspflicht zu den öffentlichen Lasten zur Verfügung.“³⁶

Auch komme die die besondere Leistungsfähigkeit begründende Fortdauer des gesicherten Einkommens in der Einkommenshöhe nicht zum Ausdruck, weil häufig Sicherheit und Rendite einer Vermögensanlage in einem umgekehrten Verhältnis stünden. Die Inhaber kleinerer Vermögen seien zu einer risikoträchtigeren Anlage gezwungen als die Inhaber großer Vermögen. Deshalb belaste eine Besteuerung allein nach dem Einkommen die Inhaber kleinerer Vermögen stärker als die großer Vermögen. Nur eine gesonderte Vermögensbesteuerung belaste die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer unterschiedlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit.

Während jemand der über ein großes Vermögen verfüge, private Veräußerungserlöse erzielen könne, die nicht von der Einkommensteuer erfasst würden, sei das dem Vermögenslosen nicht möglich. Zudem würden Vermögensbestandteile, die keinen materiellen Ertrag abwürfen, aber den Lebensgenuss erhöhten wie „Landhäuser und Parkanlagen“ von der Einkommensteuer nicht erfasst.³⁷

³⁶ Denkschrift vom 2. November 1892 zu den dem preussischen Landtage vorgelegten Entwürfen der Steuerreformgesetze, in Finanzarchiv 10 (1893), Bd. 1, S. 325.

³⁷ Preussischer Gesetzentwurf vom 2. November 1892 wegen Ergänzungssteuer, in Finanzarchiv 10 (1893), Bd. 1, S. 376.

Schließlich verfolge die Ergänzungssteuer noch zwei weitere Ziele: Zum einen solle eine angemessene Erfassung aller leistungsfähigen Elemente gewährleistet werden, die von der Einkommensteuer nicht ausreichend erfasst werden konnten. Zum anderen solle die Finanzausstattung des Staates durch gleichmäßige und sichere Einnahmen gewährleistet werden.³⁸

Zur Erreichung der genannten Ziele boten sich theoretisch zwei verschiedene Möglichkeiten der Vorgehensweise an: die Höherbelastung der fundierten Einkommen im Rahmen der Einkommensteuer selbst oder die zusätzliche Belastung mit einer selbständigen Steuer. Der Gesetzgeber entschied sich für den zweiten Weg, da ein gespaltener Einkommensteuertarif zu große praktische Schwierigkeiten bereitet hätte.³⁹ Insoweit wäre es verwaltungstechnisch zu aufwendig bzw. teilweise unmöglich gewesen, im Rahmen des Gesamteinkommens die fundierten und die nicht fundierten Einkommensbestandteile aufzuspalten und mit gesonderten Steuertarifen zu belegen. Als großer Vorteil einer ergänzenden Steuer wurde die relative Einfachheit und Genauigkeit der Ermittlung des Kapitalwertes des Gesamtvermögens als Besteuerungsmaßstab angesehen.⁴⁰ Da die Vermögensteuer bei einer Höhe von 0,5 Promille auch bei Berücksichtigung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer von 4 Prozent regelmäßig aus den Vermögenserträgen gezahlt werden könne, wenn man eine Kapitalverzinsung von 4 Prozent zu Grunde lege, sei eine Substanzbesteuerung nicht denkbar. Es sei vielmehr nur eine maximale steuerliche Belastung von 5,25 % des Ertrages zu erwarten.⁴¹

Allerdings kommt die Intention, nicht das Vermögen an sich zu belasten, sondern nur die gesteigerte Leistungsfähigkeit des Besitzeinkommens abzuschöpfen, an keiner Stelle des Gesetzes explizit zum Ausdruck.⁴² Außerdem wurden von der Ergänzungssteuer auch ertraglose Vermögensbestandteile erfasst.⁴³ Dies wurde schon in der Gesetzgebungsphase erkannt. Deswegen wurde seitens der Exekutive eine weitere Begründung für die Erhebung der Ergänzungssteuer abgegeben.

³⁸ Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Preußischen Ergänzungssteuer, Anlagen zu den stenographischen Berichten über die Verhandlung des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, V. Session 1892/93, Bd. 2, Aktenstück Nr. 6, S. 519; Jacobi, FR '87, S. 414.

³⁹ Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Preußischen Ergänzungssteuer, Anlagen zu den stenographischen Berichten über die Verhandlung des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, V. Session 1892/93, Bd. 2, Aktenstück Nr. 6, S. 519; Oechsle, BB '93, S. 1370.

⁴⁰ Bechstein, S. 29.

⁴¹ Denkschrift vom 2. November 1892 zu den dem preussischen Landtage vorgelegten Entwürfen der Steuerreformgesetze, in Finanzarchiv 10 (1893), Bd. 1, S. 330.

⁴² Oechsle, BB '93, S. 1371.

Der Regierungsentwurf spricht nämlich ausdrücklich davon, dass nicht nur das Einkommen allein die steuerliche Leistungsfähigkeit abbilde, sondern schon der bloße Besitz von Vermögen unabhängig von der jeweiligen Höhe des Ertrages ein selbständiges Moment der Leistungsfähigkeit darstelle.

Dies sei vor allem deswegen der Fall, weil der Vermögensbestand die Person überdauere, ihre Kreditfähigkeit erhöhe und sich die wirtschaftliche Lage des Vermögenden auf jeden Fall besser gestalte als die des Besitzlosen.⁴⁴

Damit lässt sich feststellen, dass nicht allein die „Fundustheorie“ Ausgangspunkt der Ergänzungssteuer war, sondern auch die „Vermögensbesitztheorie“, nach der eben schon allein der Vermögensbesitz –unabhängig von den Erträgen - Anknüpfungspunkt einer Steuererhebung im Rahmen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sein sollte.⁴⁵ Dafür spricht vor allem auch der Bewertungsmaßstab, der im Entwurf mit dem gemeinen Wert, also dem Verkehrswert angegeben wurde.⁴⁶ Zwar wurde versucht, auch dies mit der Fundustheorie zu begründen. Das stieß aber bei den Abgeordneten in der Beratung auf Widerstand, da diese eine rein fundustheoretische Ausgestaltung, d.h. eine Bewertung ausschließlich mit dem Ertragswert, bevorzugten. Der letztendlich akzeptierte Kompromiss behielt grundsätzlich den Verkehrswert als Bemessungsgrundlage bei; der Ertragswert wurde lediglich als Ermittlungsverfahren für den Verkehrswert zugelassen.⁴⁷ Daran hat sich auch in der Folgezeit im Rahmen der Vermögensbesteuerung nichts wesentliches geändert.

Es lässt sich also festhalten, dass der Preußischen Ergänzungssteuer letztlich eine vermögensbesitztheoretische Betrachtung zugrunde liegt und diese durch das Gesetz implementiert wurde. Die Mehrzahl der deutschen Bundesstaaten folgte dem Vorbild Preußens und führte bis zum Ende des Ersten Weltkriegs vergleichbare Vermögensteuern ein.⁴⁸

⁴³ Oechsle, BB `93, S. 1371 m.w.N.

⁴⁴ Denkschrift zu den Entwürfen der Steuerreformgesetze, Anlagen zu den stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, V. Session 1892/93, Bd. 2, Aktenstück Nr. 8, S. 931.

⁴⁵ Helmert, FR `87, S. 615f.

⁴⁶ Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Preußischen Ergänzungssteuer, Anlagen zu den stenographischen Berichten über die Verhandlung des Hauses der Abgeordneten, 17. Legislaturperiode, V. Session 1892/93, Bd. 2, Aktenstück Nr. 6, S. 520f.; vgl. Helmert, FR `87, S. 616.

⁴⁷ Vgl. dazu insgesamt Helmert, FR `87, S. 616 m.w.N.

⁴⁸ Baltus, S. 206; Dürschke, S. 268.

Auch das Reich erhob Vermögensabgaben. So erging im Sommer 1913 das Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag.⁴⁹ Diese Vermögensabgabe griff auf die Vermögenssubstanz zu. Bemessungsgrundlage war das bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Abzug der Schulden.

Der Tarif reichte von 0,15 Prozent für die ersten 50.000 Mark bis zu 1,5 Prozent für Vermögen über 5.000.000 Mark.⁵⁰ Im Sommer 1918 wurde erneut eine außerordentliche Kriegsabgabe erhoben.⁵¹ Ihr Tarif stieg von 1 auf 5 Promille an.⁵² Auch diese Abgabe zielte auf die Vermögenssubstanz und war damit eine reelle Vermögensteuer.

6. Weimarer Republik

Mit Art. 8 Weimarer Reichsverfassung wurde erstmals eine Kompetenz des Reiches zur Erhebung direkter Steuern begründet.⁵³ Schon wenige Monate nach Inkrafttreten der neuen Verfassung wurde mit dem Reichsnotopfergesetz vom 31. Dezember 1919 eine umfassende und tief eingreifende Vermögensabgabe zur Finanzierung der Reparationsverpflichtungen aus dem Friedensvertrag von Versailles normiert.⁵⁴ Ihre Bemessungsgrundlage bildete das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen abzüglich der Schulden, ihr Tarif stieg von 10 Prozent auf 65 Prozent an; die Abgabe wurde allerdings zeitlich gestreckt, um eine Überforderung der Steuerpflichtigen zu vermeiden.⁵⁵

Da die einsetzende Inflation das Reichsnotopfer bald leer laufen zu lassen drohte, wurde im Rahmen der *Erzbergerschen* Steuerreform am 8. April 1922 eine reguläre Vermögensteuer des Reiches eingeführt.⁵⁶ Ihr Konzept folgte dem Vorbild des Preußischen Ergänzungsteuergesetzes, ihr Tarif von 1 bis 10 Promille zuzüglich eines vorübergehend gedachten Zuschlags zwischen 100 und 200 Prozent⁵⁷ machte sie zu einer Substanzsteuer, obwohl in der Gesetzesbegründung davon die Rede war, die Steuer könne „in der

⁴⁹ RGBl. 1913 I S. 505.

⁵⁰ § 32 Wehrbeitragsgesetz.

⁵¹ Kriegsabgabengesetz vom 26. Juli 1918, RGBl. 1918 I S. 964.

⁵² § 19 Kriegsabgabengesetz 1918.

⁵³ Weimarer Reichsverfassung v. 11. August 1919.

⁵⁴ RGBl. 1919 I S. 2189.

⁵⁵ §§ 24, 31 und 33 Reichsnotopfergesetz.

⁵⁶ RGBl. 1922, S.335ff.

⁵⁷ §§ 19 f. Vermögensteuergesetz 1922.

vorgeschlagenen Höhe bei eingeschränktem Verbrauch und gesteigerter Gütererzeugung noch aus dem Nutzen des Vermögens getragen werden“.⁵⁸

Diese Reichsvermögensteuer erweiterte die subjektive Steuerpflicht auf juristische Personen, Personenvereinigungen, Anstalten bzw. Stiftungen und andere Vermögensmassen⁵⁹ und die objektive Steuerpflicht auf Vermögensbestandteile, die nicht oder nicht hauptsächlich der Ertragserzielung dienen, wie z.B. Edelmetalle, Perlen, Edelsteine, Schmuck, Kunstsammlungen usw.⁶⁰ Erwähnenswert ist weiter die Separierung der Normen bezüglich des Vermögensbegriffs und der Bewertung in einem gesonderten Reichsbewertungsgesetz.⁶¹ In der Gesetzesbegründung wurde nur kurz erwähnt, dass die fundierten Einkommen eine stärkere Belastung durch die Vermögensteuer erfahren müssten.⁶² Damit fand weder in der finanztheoretischen Begründung noch in der Bewertungsfrage – Bewertung mit dem gemeinen Wert - eine erkennbare Änderung gegenüber der Preußischen Ergänzungssteuer statt.⁶³ Gerade die weitgehende Aufweichung des Prinzips der Mehrbelastung des fundierten Einkommens durch Einbeziehung von ertraglosen Vermögensgegenständen in die Besteuerung spricht letztlich für die Qualifizierung als eine vermögensbesitztheoretisch begründete Vermögensteuer.⁶⁴

Das Vermögensteuergesetz von 1925⁶⁵, welches das Vermögensteuergesetz von 1922 ersetzte, brachte ebenfalls keine wesentlichen Veränderungen in der Grundkonzeption mit sich, so dass die Vermögensbesteuerung weiter auf den theoretischen Grundlagen der Preußischen Ergänzungssteuer aufbaute.⁶⁶ Der Steuersatz betrug nunmehr zwischen 5 und 7,5 Promille.⁶⁷ Auch das Vermögensteuergesetz von 1934⁶⁸ brachte keine wesentlichen Veränderungen. Die Steuerpflicht von OHG, KG und anderer Mitunternehmer wurde aufgehoben. Die Veranlagung erfolgte nunmehr bei den Gesellschaftern selbst.⁶⁹

⁵⁸ RT-Drucks. 2862, S. 14.

⁵⁹ § 2 I Nr. 3,4 VStG 1922.

⁶⁰ § 9 Nr. 4,7,8 VStG 1922.

⁶¹ Reichsbewertungsgesetz v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, S. 214ff.

⁶² Vgl. Entwurf eines Vermögensteuergesetzes, Anlagen zu den stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstages, Bd. 369, Aktenstück nr. 2862, S. 14.

⁶³ Jacobi, FR '87, S. 415; Helmert, FR '87, S. 617, beide aber mit jeweils konträren Schlussfolgerungen daraus.

⁶⁴ Vgl. auch Helmert, FR '87, S. 617; im Ansatz ähnlich Oechsle, BB '93, S. 1372.

⁶⁵ Gesetz über Vermögen- und Erbschaftsteuer v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, S. 233ff.; Die subjektive Steuerpflicht wurde auf die OHG, die KG und die Kreditanstalten des öff. Rechts ausgedehnt-§ 2 VStG 1925.

⁶⁶ Vgl. Jacobi, FR '87, S. 415; Helmert, FR '87, S. 617.

⁶⁷ Vgl. 7. Vermögensteuergesetz 1925, RGBl. 1925 I S. 233.

⁶⁸ Vermögensteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, S. 1052ff.

⁶⁹ Bechstein, S. 39.

7. Vermögensbesteuerung nach dem Zweiten Weltkrieg

Nach dem Zweiten Weltkrieg erhöhte 1946 das Kontrollratsgesetz Nr. 13 die Tarife des Vermögensteuergesetzes erheblich. Das Vermögen natürlicher Personen wurde je nach Höhe mit Sätzen zwischen 1 und 2,5 Prozent, das juristischer Personen mit 2 bis 2,5 Prozent belastet.⁷⁰ Die Not der Nachkriegszeit machte bald eine Erhöhung der Vermögensbelastung erforderlich. Einen Tag nach Inkrafttreten des Grundgesetzes, am 24. Mai 1949, wurde das Gesetz zur Milderung dringender sozialer Notstände (Soforthilfegesetz) verabschiedet; es schrieb eine jährliche Vermögensabgabe von 3 Prozent vor.⁷¹ Auf der Grundlage von §§ 16 ff. Lastenausgleichsgesetz, das am 1. September 1952 in Kraft trat,⁷² wurde eine Vermögensabgabe in Höhe von 50 Prozent des nach Abzug eines Freibetrages verbleibenden Vermögens erhoben, die in Raten bis 1979 erbracht werden sollte.⁷³ Neben der Vermögensabgabe nach dem Lastenausgleichsgesetz wurde die reguläre Vermögensteuer weiter erhoben. Grundlage war zunächst das Vermögensteuergesetz 1952. Der Gesetzgeber knüpfte beim Erlass des Vermögensteuergesetzes 1952⁷⁴ an die Vermögensbesteuerung des Deutschen Reiches an und hier vor allem an die Vermögensteuergesetze von 1925 und 1934.⁷⁵ Der Tarif der Vermögensteuer betrug nunmehr 7,5 Promille.⁷⁶ Nach einigen kleineren Änderungen erfolgte die nächste wichtige Änderung des Vermögensteuerrechts durch das Vermögensteuergesetz 1974.⁷⁷ Der Steuersatz wurde auf 0,7 Prozent des steuerpflichtigen Vermögens festgesetzt. In der Gesetzesbegründung betonte der Gesetzgeber entsprechend der durchgehenden Tradition seit 1892, dass das Vermögen an sich „bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt.“⁷⁸ Der Gesetzgeber folgte also weiterhin der Vermögensbesitzlehre, die das Vermögen selbst als Gegenstand der Vermögensbesteuerung ansieht. Er ging zutreffend davon aus, dass das Vermögen nicht nur eine Einkommensquelle ist, sondern selbst zur Bedürfnisbefriedigung verwendet werden kann. Während der Vermögenlose darauf angewiesen ist, sein Einkommen zur Befriedigung der eigenen Bedürfnisse einzusetzen, kann der Vermögende seine Bedürfnisse zum Teil direkt aus dem Vermögen befriedigen, ist also bei gleichem Einkommen wie der Vermögenlose wirtschaftlich leistungsfähiger.

⁷⁰ Art. III Kontrollratsgesetz Nr. 13 vom 11. Februar 1946, KRABl. 1946 S. 71.

⁷¹ WiGBl. 1949 S. 205.

⁷² BGBl. 1952 I S. 446.

⁷³ § 34 Lastenausgleichsgesetz.

⁷⁴ Vermögensteuergesetz i.d.F. v. 16.1.1952, BGBl. I, S. 28ff.

⁷⁵ Oechsle, BB '93, S. 1373.

⁷⁶ § 8 Vermögensteuergesetz 1952.

⁷⁷ Vom 17. April 1974, BGBl. 1974 S. 949.

Das Vermögen ist also nicht nur Indikator eines „fundierte“ Einkommens, sondern stellt selbst eine Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit dar, ohne dass Vermögenseinkünfte erzielt werden müssten. Das gilt etwa für selbst genutzte Immobilien und andere Wertgegenstände.

Diese einfache und einleuchtende Einsicht ist durch die Fundustheorie verschleiert worden, die zur Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung auf die unterschiedliche Sicherheit der verschiedenen Einkunftsquellen abhob.⁷⁹

8. Zwischenergebnis

Nachdem die Vermögensbesteuerung zunächst eine einfache Form der Besteuerung bildete, die eine Deckung der Lasten des Gemeinwesens in einer Zeit erlaubte, die keine professionalisierte und leistungsfähige Finanzverwaltung kannte, und deshalb im 19. Jahrhundert mit dem Aufkommen der Einkommensbesteuerung ihre Daseinsberechtigung verloren zu haben schien, setzte sich zum Ende des Jahrhunderts zu Recht die Erkenntnis durch, dass eine reine Besteuerung des Einkommens die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht verlässlich abbildet. Vielmehr bedarf die Einkommensteuer insoweit der Ergänzung durch die Vermögensteuer. Nur sie vermag die Leistungsfähigkeit zu belasten, die sich aus dem Vermögensbesitz ergibt, der unmittelbar – ohne die Zwischenschaltung eines steuerpflichtigen Einkommens – die Befriedigung von Bedürfnissen erlaubt und deshalb zumindest Teile des Einkommens von der Notwendigkeit des Einsatzes zur Bedürfnisbefriedigung freisetzt. Diese Funktion kommt in der ursprünglichen Bezeichnung der Vermögensteuer als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer deutlich zum Ausdruck, ist aber später durch die Fundustheorie eher verschleiert worden. Die Ergänzungsfunktion ist zudem deshalb von Bedeutung, weil in Deutschland nicht alle Einkünfte, sondern nur die sieben in § 2 Abs. 1 Einkommensteuergesetz genannten Einkunftsarten der Vermögensbesteuerung unterliegen. Private Veräußerungsgewinne, die sich gerade bei der Verwaltung eines großen Privatvermögens ergeben, bleiben nach Ablauf der Spekulationsfristen steuerfrei, obwohl sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in vergleichbarer Weise steigern wie die in § 2 Abs. 1 Einkommensteuergesetz genannten Einkunftsarten. Nur eine Vermögensbesteuerung vermag diese Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu erfassen.

⁷⁸ BT-Drucks. VI/3418, S. 51.

Weiter zeigt die Geschichte der Vermögensbesteuerung in Deutschland, dass der Steuergegenstand stets der Besitz des Vermögens, nicht sein Ertrag war.

Allerdings war der Steuerzugriff auf das Vermögen außerhalb von Krisenzeiten so bemessen, dass er regelmäßig aus dem Vermögensertrag bestritten werden konnte. In Zeiten erhöhten Finanzbedarfs des Staates war aber ein steuerlicher Zugriff auf die Vermögenssubstanz gang und gäbe. Auch in wirtschaftlichen Normallagen wurde zudem ertragloses Vermögen besteuert, wie etwa § 9 Vermögensteuergesetz 1974 zeigt. Die Vermögensteuer ist in deutscher Tradition als Vermögensbesitzsteuer angelegt, auch wenn ihr Tarif in der Regel eine Finanzierung aus dem Ertrag des Vermögens erlaubt hat.

II. Steuertheoretische Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung

Die grundsätzliche Rechtfertigung einer Erhebung von Vermögensteuer ist vor allem von steuerpolitischen und finanztheoretischen Erwägungen geprägt.⁸⁰ Dies folgt daraus, dass sich seit langer Zeit vor allem die Finanzwissenschaft mit der Frage der Rechtfertigung von Steuern auseinandersetzt. Die Steuerrechtswissenschaft ist von den finanzwissenschaftlichen und staatsphilosophischen Vorarbeiten und Erkenntnissen beeinflusst.⁸¹ Die dort entwickelten Theorien bilden insoweit auch in der heutigen verfassungsrechtlichen Auseinandersetzung über die Rechtfertigung der Vermögensteuererhebung einen festen Bestandteil der Diskussion.

Die finanzwissenschaftlichen Betrachtungen über die Begründbarkeit der Vermögensteuer fußen naturgemäß auf den jeweils herrschenden Lastenverteilungsgrundsätzen.⁸² Die beiden wesentlichen Fundamentalprinzipien sind dabei das Äquivalenzprinzip (1.) sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip (2.). Daneben werden neuere Ansätze vertreten, auf die ebenfalls eingegangen werden soll (3.).

⁷⁹ Birk, DStJG, S. 12 im Anschluss an Tiepelmann, S. 38.

⁸⁰ Vgl. allgemein zur Rechtfertigung von Steuern, K. Vogel, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, S. 481ff; Tipke differenziert dementsprechend zwischen der „allgemeinen“ und der „besonderen“ Steuerrechtfertigungstheorie, Tipke, Bd. I, S. 228.

⁸¹ Rodi, S. 12.

1. Äquivalenzprinzip

Die Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung aufgrund eines äquivalenztheoretischen Ansatzes geht auf Zeiten zurück, in denen das Vermögen hauptsächlich aus Grund und Boden bestand. Sie sah im Staat vor allem den Beschützer der Vermögenden vor Aneignung ihres Grundbesitzes durch feindliche Übergriffe Dritter. Diese Form des staatlichen Vermögensschutzes nach innen und außen ist im allgemeinen Bewusstsein im Laufe der Zeit in den Hintergrund getreten, zumal Grund und Boden längst nicht mehr allein die wertvollsten Vermögensbestandteile bilden, sondern auch vielfältige Anlagen und andere, abstraktere Formen des Vermögens hinzu gekommen sind.⁸³ Die äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung fußt auf der Vorstellung, dass der Steuerpflichtige eine Art Gegenleistung dafür zu erbringen habe, dass der Staat durch seine Institutionen die einzelnen Vermögensbestandteile schütze. Je größer das Vermögen ist, desto größer sei der Nutzen für den Besitzenden, was wiederum eine zusätzliche Belastung mit einer Steuer rechtfertige.⁸⁴

Nach der Gegenauffassung kann dieser Rechtfertigungsansatz nicht überzeugen, weil sich im gleichen Maße wie der Vermögensbegriff auch der Staat in seinem Selbstverständnis gewandelt habe. Der staatliche Schutz diene schon lange nicht mehr nur oder vorrangig den Vermögenden. Nach dem Äquivalenzansatz müssten gerade die Bedürftigsten den höchsten Anteil an den Finanzierungskosten tragen.⁸⁵ Insoweit kranke dieser Ansatz bereits daran, dass eine Aufspaltung in die verschiedenen Schutz- und Aufgabenbereiche des Staates gar nicht möglich sei, so dass keine wirkliche Äquivalenz hergestellt werden könne. Die Wirtschafts- und Sozialordnung werde vom Staat in ihrer Gesamtheit garantiert und könne nicht nach dem individuellen Nutzen dem Einzelnen zugerechnet, geschweige denn berechnet werden.⁸⁶ Es bestehe kein hinreichender Zusammenhang zwischen den staatlichen Leistungen und der Entrichtung von Steuern, wie dies auch in § 3 Abgabenordnung zum Ausdruck komme.⁸⁷

Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die Bemessung von Vorzugslasten wie Gebühren und Beiträgen nach dem Maßstab der Äquivalenz auch heute selbstverständlich ist.

⁸² Fecher in HdF, Bd. II, 1980, S. 466.

⁸³ Vgl. Fecher in HdF, Bd. II, 1980, S. 471.

⁸⁴ Oechsle, BB '93, S. 1374.

⁸⁵ Vgl. Fecher in HdF, Bd. II, 1980, S. 471.

⁸⁶ Fecher in HdF, Bd. II, 1980, S. 471.

⁸⁷ Arndt, DStJG, S. 28.

Im Bereich des Steuerrechts ist die Gewerbesteuer mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts äquivalenztheoretisch gerechtfertigt worden.⁸⁸ Wenn also der verfassungsrechtliche Steuerbegriff darauf abhebt, dass Steuern im Gegensatz zu Vorzugslasten Geldleistungen darstellen, die nicht eine Gegenleistung für eine konkrete Leistung der Allgemeinheit bilden,⁸⁹ bedeutet das keineswegs, dass äquivalenztheoretische Überlegungen für eine Steuerrechtfertigung heute nicht mehr in Betracht kämen. Gerade neuere finanzwissenschaftliche Ansätze greifen zur Rechtfertigung etwa von kommunalen Zuschlägen zur Einkommensteuer auf den Gedanken der Äquivalenz zurück: Wenn eine Bevölkerungsmehrheit höhere Anforderungen an die Leistungen des Staates oder der Kommune stelle, müsse sie dafür in Form einer höheren steuerlichen Belastung zahlen.⁹⁰ Ein vollständiger Abschied von äquivalenztheoretischen Steuerbegründungen dürfte also verfrüht sein.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip

Vorherrschend ist heute die Auffassung, grundsätzlich gerechtfertigt seien einzelne Steuern dann, wenn mit ihnen eine gerechte Steuerlastverteilung erreicht werde.⁹¹ Untrennbar damit verbunden ist das „Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit“⁹², nämlich das Leistungsfähigkeitsprinzip. Daher ist es nicht verwunderlich, dass vor allem das Leistungsfähigkeitsprinzip zur Begründung der Vermögensteuerrechtfertigung herangezogen wird.

Insoweit haben sich vier jeweils unterschiedlich akzentuierte Theorien herausgebildet. Es sind dies die:

- „Fundustheorie“
- „Vermögensbesitztheorie“
- „Theorie des mühelosen Ertrags“
- „Freizeittheorie“

⁸⁸ BVerfGE 26, 1 (8); Näher dazu Wieland, der städtetag `03, S. 33ff.

⁸⁹ BVerfGE 67, 256 (282).

⁹⁰ BDI-Modell der Kommunalbesteuerung.

⁹¹ Tipke, Bd. I, S. 232 m.w.N.

⁹² Tipke/Lang, § 4 Rn. 81.

a. Fundustheorie

Wie bereits oben bei der Darstellung der historischen Entwicklung der Vermögensteuer dargestellt, war ein Ansatz der Preußischen Ergänzungssteuer, die erhöhte Leistungsfähigkeit der Bezieher von Einkommen, welches aus der Nutzung von Vermögenswerten stammt, abzuschöpfen. Argumentiert wird dabei mit der relativen Sicherheit der Vermögenseinkünfte im Vergleich zu den Arbeitseinkünften. Während die Einkünfte aus Vermögen mit sehr viel weniger „Mühen“ erzielt würden, unterlägen die Arbeitseinkommen zusätzlich noch den Gefahren von Arbeitslosigkeit und Krankheit sowie dem Wegfall durch den Tod des Beziehers.⁹³

Dadurch seien die entsprechenden Absicherungs- und Vorsorgemaßnahmen bei den Beziehern von Vermögenseinkünften wesentlich geringer bzw. könnten vollkommen entfallen, was wiederum dazu führe, dass ein höherer Teil dieses Einkommens zur freien Disposition des Steuerpflichtigen stehe.⁹⁴ Aus jenem für Konsumzwecke zur Verfügung stehenden Teil des Einkommens leite sich die Legitimation für eine zusätzliche Steuerbelastung ab.

Die Kritik an dieser Auffassung hebt darauf ab, dass die Zeiten der „Rentiers“ und „ostelbischen Junker“⁹⁵ vorbei seien und die überwiegende Zahl der Vermögensteuerpflichtigen aus Landwirten und Gewerbetreibenden bestünde, die oftmals länger und härter arbeiteten als Angestellte und Beamte.⁹⁶ Gerade das Unternehmensvermögen unterliege einem hohen Grad an Unsicherheit wie die steigende Zahl von Insolvenzen „eindrucksvoll“ belege, ganz abgesehen vom allgemeinen Inflationsrisiko. Hinzu komme, dass sich auch das klassische Bild des Beziehers von Arbeitseinkommen gewandelt habe. Im heutigen modernen Staat nehme die soziale Absicherung einen gewichtigen Stellenwert ein. Durch die Schaffung der Sicherungssysteme für abhängig Beschäftigte wie z.B. Arbeitslosen-, Renten- und Unfallversicherung seien diese Einkünfte keineswegs mehr so unsicher wie noch vor 150 Jahren.⁹⁷

Ebenso wenig lasse sich mit der Fundustheorie die Besteuerung von ertraglosem Vermögen erklären.

⁹³ Bechstein, S. 56.

⁹⁴ Vgl. Bechstein, S. 56 m.w.N.

⁹⁵ Bechstein, S. 58.

⁹⁶ So auch Tipke/Lang, § 4 Rn. 106.

⁹⁷ Oechsle, BB `93, S. 1373.

Das stehe im direkten Widerspruch zur theoretischen Begründung eines „fundierten“ Einkommens, weil gerade keine Einkünfte erzielt würden. Zwar ließe sich die Besteuerung allenfalls noch mit dem Gedanken des Sollertrages rechtfertigen. Aber bei von vornherein ertragsunfähigen Vermögensgegenständen wie z.B. Schmuck und Edelsteinen sei das nicht mehr möglich.

b. Vermögensbesitztheorie

Ein anderer Begründungsstrang rekurriert auf eine gesteigerte Leistungsfähigkeit allein aufgrund des Vorhandenseins von Vermögen.⁹⁸ Diese besondere Leistungsfähigkeit sei von der bloßen Einkommensbesteuerung nicht ausreichend erfasst. Begründen lasse sich das mit der höheren Kreditfähigkeit, dem gesellschaftlichen Ansehen, einer Bedürfnisbefriedigung durch Selbstbestätigung wie dem Genuss von Macht und Einfluss, dem Wissen um finanzielle Unabhängigkeit und Absicherung sowie einem besseren Konsumpotential.⁹⁹ Weiterhin könne man anführen, dass Vermögende die bestehenden steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten besser ausnutzen könnten, um den Steuerzugriff zu verringern, da sie einen viel kleineren Teil ihres Einkommens für die laufenden Lebensführungskosten verwenden müssten.¹⁰⁰ Aufgrund der Annahme, dass Vermögen allein stelle einen selbständigen, vom jeweiligen Ertrag losgelösten Aspekt der Leistungsfähigkeit dar, lasse sich auch die Besteuerung von ertraglosem Vermögen wie z.B. Kunstsammlungen und Schmuck rechtfertigen.¹⁰¹

Auch gegen diese Ansicht werden diverse Argumente vorgebracht: Zum einen sei die zwar grundsätzlich gegebene Sonderleistungsfähigkeit aufgrund des Vermögens von dessen Zusammensetzung abhängig. Als Beispiel wird die Kreditwürdigkeit eines Unternehmers angeführt. Der Inhaber eines Dienstleistungsunternehmens ohne Immobilienbesitz sei im Vergleich zu Grundstückseigentümern wesentlich weniger kreditfähig, auch wenn sich Unternehmens- und Immobilienwert in etwa entsprächen.¹⁰² Jene Unterschiede blieben aber von der diesbezüglich nicht differenzierenden Vermögensteuer unberücksichtigt. Dadurch bedinge sie eine nicht sachgerechte Besteuerung.

⁹⁸ Birk, Rn. 86.

⁹⁹ Vgl. Bechstein, S. 60 m.w.N.

¹⁰⁰ Bechstein, S. 60.

¹⁰¹ Amtl. Begründung zum Entwurf des Zweiten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. VI/3418, S. 51.

¹⁰² Bechstein, S. 62.

Zum anderen seien subjektive Gesichtspunkte wie z.B. gesellschaftliches Ansehen oder längeres Durchhaltevermögen im Wirtschaftsleben nicht bezifferbar. Außerdem stiegen diese Vorteile nicht proportional zum Vermögensbestand, sondern führten ab einer bestimmten (auch individuell geprägten) Höhe zur Stagnation.¹⁰³

Dann kämen ganz andere – vermögensunabhängige - Bedürfnisse zum Tragen, wie z. B. der Wunsch nach Gesundheit. All dies könne eine lineare Vermögensteuer nicht ausreichend berücksichtigen.¹⁰⁴ Letztlich führten auch andere Fähigkeiten der Steuerpflichtigen zu gesellschaftlichem Einfluss und Kreditwürdigkeit, die aber nicht von der Vermögensteuer erfasst würden. Genannt werden in diesem Zusammenhang eine fundierte Ausbildung, Durchsetzungsvermögen und Führungsqualitäten.¹⁰⁵

c. Theorie des mühelosen Ertrags

Zu den oben dargestellten Theorien wird ergänzend angeführt, dass Vermögenseinkünfte „müheles“ erzielt würden. Im Gegensatz zu Arbeitseinkünften sei die Schaffung und Aufrechterhaltung der Ertragsfähigkeit größerer Vermögen ohne mühevollen Anstrengung und Einsatz möglich.¹⁰⁶ Der Gegenauffassung erscheint das in der heutigen Zeit nicht mehr vertretbar. Selbst wenn die Theorie des mühelosen Ertrags noch eine gewisse Berechtigung für ererbtes Vermögen in Anspruch nehmen könne, sehe die Realität gerade bei landwirtschaftlichem und gewerblichem Vermögen ganz anders aus.¹⁰⁷ Jede beständige Einnahmeerzielung erfordere umfassende Informationen über Anlagemöglichkeiten.¹⁰⁸ Allein die Vermögensverwaltung könne einen beträchtlichen Zeitaufwand und Arbeit erfordern. Aber auch steuersystematische Gründe sprächen gegen diese Theorie. So müssten jegliche Einkünfte, die ohne größere Mühen und Anstrengungen erwirtschaftet werden, einer gesonderten Besteuerung unterliegen. Die Einkommensteuer differenziere aber gerade nicht nach solchen Kriterien.

Außerdem ergäben sich auch hier wieder unlösbare Bewertungsprobleme.

¹⁰³ Arndt, DStJG, S. 29; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 777; Bechstein, S. 62.

¹⁰⁴ Bechstein, S. 62f.

¹⁰⁵ Arndt, DStJG, S. 29.

¹⁰⁶ Bechstein, S. 64.

¹⁰⁷ Arndt, DStJG, S. 29.

¹⁰⁸ Bechstein, S. 65.

d. Freizeittheorie

Nach der „Freizeittheorie“ soll das Vermögen als eigenständiges Element des Einkommens zu einem erhöhten Freizeitpotential führen, welches die Besteuerung rechtfertige.¹⁰⁹ Grundlage dieser Ansicht ist, dass das Einkommen dazu befähige, private Bedürfnisse zu befriedigen. Da die Freizeit ein solches Bedürfnis sei, wäre auch die Freizeit ein steuerbarer Bestandteil des Einkommens.¹¹⁰ Messbar sei das Freizeitpotential mit dem jeweiligen Vermögensbestand.¹¹¹

Nach der Gegenauffassung spricht bereits das Argument, dass die Vermögensverwaltung heutzutage einen erheblichen Zeitaufwand mit sich bringen könne, gegen diese Theorie. Des weiteren lasse sich das Ausmaß der Freizeit weniger durch die Vermögenshöhe bestimmen, sondern hängt vielmehr von der individuellen Leistungsbereitschaft im ausgeübten Beruf ab.¹¹²

3. Neuere Rechtfertigungslehren

Die dargestellten Theorien gehen zeitlich weit in die finanzwissenschaftliche Diskussion zurück. Um ihre Schwächen auszugleichen, wurden im Laufe der Zeit noch weitere Ansätze zur Rechtfertigung der Vermögensteuer entwickelt. Im einzelnen sind dies vor allem folgende:

- „Nachholfunktion der Vermögensteuer“
- „Abschlagszahlung auf die Erbschaftssteuer“
- „Kontrollfunktion der Vermögensteuer“
- „Motivations- oder Lenkungsfunktion der Vermögensteuer“
- „Sozialpolitische Aufgabe der Vermögensteuer“.

¹⁰⁹ Arndt, DStJG, S. 29f. m.w.N.

¹¹⁰ Tipke, Bd. II, S. 782.

¹¹¹ Bechstein, S. 67.

¹¹² Arndt, DStJG, S. 30.

a. Nachholfunktion der Vermögensteuer

Im Rahmen der Ansicht von der Nachholfunktion der Vermögensteuer wird diese als Möglichkeit gesehen, bestehende Mängel der Einkommensbesteuerung auszugleichen.¹¹³ Als entsprechende Lücken der Einkommensteuer wird z.B. der Bereich der nicht realisierten Wertzuwächse genannt. Auch bei Veräußerungsgeschäften würde die Einkommensteuer nicht zu vollumfänglicher Besteuerung führen. Letzten Endes könne auch nur die Vermögensteuer ertragloses Vermögen angemessen erfassen.¹¹⁴

Nach der Gegenauffassung verkennt diese Argumentation, dass durch die Vermögensteuer das gesamte Vermögen belastet werde, unabhängig davon, ob ein Fall unzulänglicher Einkommensbesteuerung voraus gehe oder nicht.¹¹⁵ Das Vermögensteuergesetz müsste demnach differenzierte Regelungen enthalten, was kaum praktikabel erscheine, weil häufig nicht mehr nachvollziehbar sei, welche Vermögensbestandteile aus unzureichend versteuertem Einkommen stammten.¹¹⁶ Gerade die Besteuerung von ertraglosem Vermögen sowie von nicht realisierten Wertsteigerungen widerspreche zudem der Systematik des Einkommensteuergesetzes.

Dem Gesetz liege der Gedanke des „Markteinkommensprinzips“ zugrunde. Das bedeute, dass nur die tatsächlich am Markt erzielten Einkünfte besteuert würden, weil die Preise vom Markt bestimmt seien.¹¹⁷ Auch habe sich der Gesetzgeber dafür entschieden, die Mehrzahl der Veräußerungsgewinne steuerfrei zu belassen. Welchen systematischen Sinn solle es dann haben, das über eine Vermögensteuer wieder auszugleichen. Gerade deswegen könne dieser Argumentationsstrang nicht überzeugen. Alle vorhandenen Schwächen der Einkommensteuer seien daher im Rahmen der Einkommensteuergesetzgebung zu beheben.¹¹⁸

b. Abschlagszahlung auf die Erbschaftsteuer

Nach der Lehre von der Abschlagszahlung auf die Erbschaftsteuer wird die Vermögensteuer als eine Art Vorauszahlung auf die Erbschaftsteuer angesehen.

¹¹³ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Heft 17 der Schriftenreihe des BMF, 1971, S. 633.

¹¹⁴ Bechstein, S. 70 m.w.N.

¹¹⁵ Schelle, S. 43.

¹¹⁶ Vgl. Bechstein, S. 70 m.w.N.

¹¹⁷ Bechstein, S. 70.

¹¹⁸ Vgl. Tipke, Bd. II, S. 784; Schelle, S. 43; Arndt, DStJG, S. 31.

Dies führe zu einer Entlastung der Erben, so dass es sich wirtschaftlich gesehen um eine Form einer Nachlasssteuer handele, die in Raten vorausgezahlt werde.¹¹⁹

Nach der Gegenauffassung würde das in der Konsequenz bedeuten, dass die höchste Entlastung der Erben vorläge, wenn das Erbe bereits durch die Vermögensteuer „aufgefressen“ wurde.¹²⁰ Außerdem müsste unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten die bereits gezahlte Vermögensteuer im Erbfall dem Erben angerechnet werden, damit die bestehenden Freibeträge bei der Erbschaftsteuer erhalten blieben.¹²¹ Folge wäre eine ungleiche Belastung gleich hoher Vermögen im Erbfall. Denn je nachdem wie viel Vermögensteuer bereits im Laufe der Jahre gezahlt worden sei, müsste die Erbschaftsteuer dementsprechend angepasst werden.¹²²

Gewichtigstes Gegenargument sei aber, dass die deutsche Erbschaftsteuer eine Erbanfallsteuer sei.¹²³ Das bedeute, dass allein der Erbe aufgrund der durch Erbanfall erhöhten Leistungsfähigkeit steuerpflichtig sei. Für den Erblasser bestünden nach geltendem Recht keinerlei Verpflichtungen zur Begleichung einer künftigen Erbschaftsteuerschuld.¹²⁴

c. Kontrollfunktion der Vermögensteuer

Die Auffassung von der Kontrollfunktion der Vermögensteuer geht davon aus, dass durch die turnusmäßige Erfassung des Vermögens des Steuerpflichtigen Rückschlüsse auf dessen tatsächliches Einkommen gezogen werden könnten. Insoweit sollten Erkenntnisse über evtl. Steuerhinterziehungen möglich sein.¹²⁵

Nach der Gegenmeinung ist fraglich, ob die Erhebung von Vermögensteuer eine realistische Möglichkeit ist, solchen Machenschaften auf die Schliche zu kommen. Wer in der Einkommensteuererklärung falsche Angaben macht, werde sich hüten, die Vermögensteuererklärung zutreffend abzugeben. Damit verkomme aber die Vermögensteuer zu einer Last für die ohnehin ehrlichen Steuerpflichtigen.

¹¹⁹ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Heft 17 der Schriftenreihe des BMF, 1971, S. 635.

¹²⁰ Arndt, DStJG, S. 31.

¹²¹ Vgl. das Berechnungsbeispiel bei Schelle, S. 44.

¹²² So auch Bechstein, S. 75.

¹²³ BverfGE 93, 165 (167); Arndt in DStJG, Bd. 22, S. 31; Schelle, S. 43.

¹²⁴ Vgl. zum Ganzen Bechstein, S. 76f.

¹²⁵ Arndt, DStJG, S. 31; Schelle, S. 42.

Außerdem sollten die originären Kontrollvorschriften in der Abgabenordnung ausreichen, um eine flächendeckende Überprüfung der Einhaltung der Steuergesetze zu gewährleisten.¹²⁶

d. Motivations- oder Lenkungsfunktion der Vermögensteuer

Die Vermögensteuer kann auch als Mittel zur Vermögensumverteilung verstanden werden. Der Vermögensinhaber solle dazu veranlasst werden, sein Vermögen ertragreich anzulegen, weil die Vermögensteuer einen Sollertrag unterstelle, der dann besteuert werde. Der Steuerpflichtige werde deswegen auch tatsächlich eine ertragbringende Anlage für sein Vermögen suchen, um eine kontinuierliche Substanzbeeinträchtigung zu vermeiden.¹²⁷ Aus Art. 14 Abs. 2 GG ergebe sich die Verpflichtung, das Eigentum auch zum Wohle der Allgemeinheit einzusetzen. Wenn vorhandenes Vermögen am Wirtschaftsverkehr teilnehme und nicht nur brach liege, diene das der gesellschaftlichen Entwicklung allgemein. Werde nun eine Steuer erhoben, die niedrig genug bemessen sei, um aus den Erträgen beglichen werden zu können, während ungenutztes Vermögen allmählich Substanzverluste erleide, sollte jeder rational handelnde Mensch zu einer wirtschaftlichen Nutzung seines Vermögens motiviert sein.¹²⁸ Allerdings müsse dann die bereits gezahlte Vermögensteuer bei der Einkommensbesteuerung Berücksichtigung finden, da sonst die tatsächlich erzielten Einkünfte mit einer zusätzlichen Last versehen würden.¹²⁹

e. Sozialpolitische Aufgabe der Vermögensteuer

Der Vermögensteuer wird im Bereich der juristischen Begründung aufgrund ihrer umverteilenden Wirkung die Fähigkeit zugesprochen, der Verwirklichung des Sozialstaatsprinzips zu dienen.¹³⁰ Sie solle einer Konzentration von Vermögen in den Händen einzelner entgegenwirken.

¹²⁶ Bechstein, S. 73.

¹²⁷ Tipke, Bd. II, S. 784.

¹²⁸ Oechsle, BB `93, S. 1374; Bechstein, S. 78.

¹²⁹ Oechsle, BB `93, S. 1374; Bechstein, S. 78.

¹³⁰ Tipke, Bd. II, S. 784 und MDR `95, S. 1178; Oechsle, BB `93, S. 1375 m.w.N.

Gegen diesen Ansatz wird Folgendes vorgebracht: Zum einen habe die Vermögensteuer insgesamt ein zu geringes Aufkommen, um wirkungsvolle Ergebnisse erzielen zu können.¹³¹ Zum anderen sei der Sinn des Rechtfertigungsansatzes aufgrund der Ausgestaltung der Vermögensteuer insgesamt zu bezweifeln. Deutlich werde das daran, dass der weitaus größte Anteil am Vermögensteueraufkommen von Betriebsvermögen stamme. Jeder Betriebsinhaber sehe die Vermögensteuer als einen Kostenfaktor, der auf die Kunden überwältigt werden könne und natürlich auch werde.¹³² Dadurch treffe aber die reale Last der Steuer die Endverbraucher, die gerade nicht betroffen werden sollten, und damit zumindest auch sozial Schwache.

f. Ergänzungsbegründungen

Ergänzend wird zur Rechtfertigung der Vermögensteuer auf den Haushaltsbedarf der Länder abgestellt, der auf das Steueraufkommen angewiesen sei. Nach der Gegenauffassung konnte allein der Finanzbedarf des Staates noch niemals die Erhebung von einzelnen Steuern rechtfertigen.¹³³ Außerdem seien die Länderhaushalte seit der Aussetzung der Vermögensteuer ab dem 1. Januar 1997 bereits ohne deren Aufkommen ausgekommen.

Weiter wird die Vermögensteuer als Ergänzung der Umsatzsteuer angesehen. Derjenige, der sein Einkommen nicht konsumiere, sondern horte, weiche zwar der Umsatzsteuer aus, aber nicht der Vermögensteuer. Dagegen wird eingewandt, dass die Umsatzsteuerleistung nur hinausgezögert werden könne. Sobald aber Anschaffungen getätigt würden, falle die Umsatzsteuer an. Lediglich Zinsvorteile könnten also eine Rolle spielen. Diese unterlägen aber bereits der Einkommensbesteuerung.¹³⁴

4. Zwischenergebnis

Die Vielzahl der referierten unterschiedlichen Ansätze in der Finanzwissenschaft und der Besteuerungstheorie zeigt gerade bei Berücksichtigung der Argumente und Gegenargumente,

¹³¹ Oechsele, BB '93, S. 1375; die Vermögensteuer wird allgemein als „Bagatellsteuer“ angesehen, da ihr Aufkommen bei ca. 1 % des Gesamtsteueraufkommens lag, vgl. Bechstein, S 79 m.w.N; Horn, StuW '78, S. 57.

¹³² Schelle, S. 45; ebenso BVerfGE 93, 121 (135).

¹³³ Fischer, StuW '78, S. 351.

¹³⁴ Vgl. insgesamt dazu Bechstein, S. 84f.

dass sich keine zwingenden Ergebnisse für die rechtswissenschaftliche Beurteilung ergeben. Die Meinungsbildung in der Finanzwissenschaft ist deutlich zeitabhängig, vorherrschende Auffassungen verändern sich im Laufe der Zeit. Das bestätigt auch im interdisziplinären Vergleich die in der Rechtswissenschaft konsentiertere Auffassung, dass die Entscheidung, welche Steuerquellen zur Finanzierung der Ausgaben der Öffentlichen Hand herangezogen werden sollen, letztlich politisch zu treffen ist und nicht aus der Verfassung abgeleitet werden kann.¹³⁵ Das ändert nichts daran, dass finanzwissenschaftliche und steuertheoretische Argumente den juristischen Diskurs bereichern können – nur sind sie nicht in der Lage, sein Ergebnis zu determinieren.

III. Rechtsvergleichung

Eine vergleichbare Hilfsfunktion für die rechtswissenschaftliche Beurteilung der Vermögensbesteuerung, wie sie die Finanzwissenschaft und die Theorie der Besteuerung zu erfüllen vermögen, kann auch die Rechtsvergleichung übernehmen. Deshalb wird im Folgenden ein kurzer Blick auf die Vermögensbesteuerung in anderen Staaten geworfen. Eine der deutschen Vermögensteuer vergleichbare Steuer auf das Vermögen wird innerhalb Europas in Luxemburg, Frankreich, Schweden, Norwegen, Spanien und der Schweiz erhoben.

1. Frankreich

In Frankreich besteht die Besonderheit, dass lediglich natürliche Personen besteuert werden. Von juristischen Personen und nichtrechtsfähigen Personenzusammenschlüssen wird keine Vermögensteuer erhoben.¹³⁶ Die Bewertung der steuerpflichtigen Vermögensgegenstände erfolgt nach den für die Erbschaft- und Schenkungsteuer geltenden Bewertungsvorschriften. Allerdings bestehen erhebliche Steuerbefreiungen, die oftmals in der Höhe unbeschränkt sind. Dies gilt z.B. für Kunstgegenstände, Urheberrechte, Rentenansprüche gegenüber den institutionalisierten Rentenkassen und Wald- und Forstbeständen.¹³⁷ Das Betriebsvermögen ist in Frankreich vermögensteuerfrei.¹³⁸

¹³⁵ Osterloh in Sachs, Art. 3 Rn. 135.

¹³⁶ Tillmanns in Mennel/Förster, Frankreich, Rn. 372.

¹³⁷ Tillmanns in Mennel/Förster, Frankreich, Rn. 375ff.

¹³⁸ Bechstein, S. 51.

Auch darf die Gesamtsteuerbelastung mit Vermögen- und Einkommensteuer innerhalb eines Jahres die Grenze von 85 Prozent der Einkünfte des Vorjahres nicht übersteigen. Anderenfalls wird die Vermögensteuer entsprechend gekürzt.¹³⁹ In Frankreich wird ein progressiver Tarif bei der Besteuerung zugrunde gelegt.

2. Dänemark

In Dänemark wurde bis 1997 von natürlichen Personen eine Vermögensteuer erhoben.¹⁴⁰ Zugrundeliegender Bewertungsmaßstab für die Vermögensbesteuerung war prinzipiell der Wert der Vermögensgegenstände.¹⁴¹ Für die Bewertung des Betriebsvermögens galten differenzierte Regelungen. Der Tarif war proportional gestaltet und betrug zuletzt 0,7 %. In Dänemark existiert ebenfalls eine Plafondierung. Überstiegen die Einkommen- und Vermögensteuer zusammen 73,5 Prozent des Einkommens, wurde die Steuererhebung entsprechend gekürzt.¹⁴²

3. Niederlande

In den Niederlanden ist die zuvor erhobene Vermögensteuer durch eine Steuerreform seit dem 1. Januar 2001 abgeschafft worden. Im Gegenzug ist aber eine „Sollertragsteuer“ bei der Einkommensteuer eingeführt worden, die der deutschen Vermögensteuer adäquat ist.¹⁴³ Die Sollertragsteuer auf Einkünfte aus Vermögensbesitz erfasst Einkünfte aus Spar- und Investitionstätigkeit in einem weiten Sinne.¹⁴⁴

4. Luxemburg

Die Vermögensbesteuerung in Luxemburg geht auf das deutsche Vermögensteuergesetz und das deutsche Bewertungsgesetz zurück.

¹³⁹ Tillmann in Mennel/Förster, Frankreich, Rn. 379.

¹⁴⁰ Krabbe in Debatin/Wassermeyer, Bd. II, Dänemark, Anhang, Rn. 18.

¹⁴¹ Muuss in Mennel/Förster, Dänemark, Rn. 167.

¹⁴² Muuss in Mennel/Förster, Dänemark, Rn. 93.

¹⁴³ Müssener in Mennel/Förster, Niederlande, Rn. 423.

¹⁴⁴ Müssener in Mennel/Förster, Niederlande, Rn. 49.

Die Vermögensteuer ist eine staatliche Steuer auf das Reinvermögen der natürlichen und juristischen Personen.¹⁴⁵ Der Vermögensteuertarif ist proportional gestaltet.

5. Norwegen

In Norwegen wurde 1992 die Vermögensteuer für Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen aufgehoben.¹⁴⁶

Es wird eine staatliche und eine kommunale Vermögensteuer erhoben. Beide unterscheiden sich in der Ausgestaltung des Tarifes. Während die staatliche Vermögensteuer progressiv ausgestaltet ist, gilt bei der kommunalen Steuer ein Proportionaltarif.¹⁴⁷ In Norwegen gelten Ausnahmen beim Umfang der objektiven Steuerpflicht. So sind z.B. der Hausrat bis zu einer gewissen Höhe und bestimmte Formen des Sparens von der Besteuerung ausgenommen.¹⁴⁸ Bei der Bewertung ist grundsätzlich der fiktive Verkaufspreis zugrunde zu legen. Bei Wohngebäuden werden aber üblicherweise nur 75-80 Prozent dieses Wertes angesetzt.¹⁴⁹

6. Schweden

Die Vermögensteuer ist eine staatliche Steuer und wird auf das Reinvermögen von natürlichen Personen und Personenzusammenschlüssen erhoben.¹⁵⁰ Auch juristische Personen sind unbeschränkt steuerpflichtig, soweit deren Vermögen erfasst wird. Allerdings unterliegen schwedische Kapitalgesellschaften nicht der Vermögensbesteuerung.¹⁵¹ Grundsätzlich wird auch hier nach dem Marktwert bewertet; für bestimmte Vermögensarten existieren jedoch Sonderregelungen.¹⁵² Das Grundvermögen z.B. wird auf Grundlage einer alle zwei Jahre stattfindenden Taxierung mit einem Einheitswert veranlagt.¹⁵³

Auch in Schweden besteht eine Begrenzung der steuerlichen Höchstbelastung mit Einkommen- und Vermögensteuer, die sich auf 60 Prozent des steuerbaren Einkommens

¹⁴⁵ Fort in Mennel/Förster, Luxemburg, Rn. 335f.

¹⁴⁶ Sedlmayr in Mennel/Förster, Norwegen, Rn. 181.

¹⁴⁷ Sedlmayr in Mennel/Förster, Norwegen, Rn. 189.

¹⁴⁸ Sedlmayr in Mennel/Förster, Norwegen, Rn. 184.

¹⁴⁹ Sedlmayr in Mennel/Förster, Norwegen, Rn. 185.

¹⁵⁰ Strömberger/Alhager in Mennel/Förster, Schweden, Rn. 321.

¹⁵¹ Strömberger/Alhager in Mennel/Förster, Schweden, Rn. 325.

¹⁵² Strömberger/Alhager in Mennel/Förster, Schweden, Rn. 334.

¹⁵³ Strömberger/Alhager in Mennel/Förster, Schweden, Rn. 335.

beläuft.¹⁵⁴ Der Vermögensteuertarif unterscheidet zwischen natürlichen Personen und steuerpflichtigen juristischen Personen. Für beide gilt aber jeweils ein proportionaler Steuersatz.

7. Griechenland

In Griechenland unterliegt das Grundvermögen einschließlich der dinglichen Rechte - mit Ausnahme der Hypothekenrechte- einer Vermögensteuer. Der Steuer unterliegen sowohl natürliche als auch juristische Personen.¹⁵⁵ Es existieren verschiedene Steuerbefreiungen.¹⁵⁶ So ist z.B. betriebliches Grundvermögen bei natürlichen Personen steuerfrei.¹⁵⁷

Die Bewertung erfolgt nach dem objektiven Wert.¹⁵⁸

Der Steuertarif ist bei natürlichen Personen progressiv gestaltet, bei juristischen Personen proportional. Eine darüber hinaus gehende allgemeine Vermögensteuer wird in Griechenland nicht erhoben.

8. Schweiz

In der Schweiz wird von den Kantonen und den Gemeinden eine Vermögensteuer als Ergänzungsteuer erhoben.¹⁵⁹ Der Bund nimmt keine Vermögensbesteuerung vor. Von juristischen Personen wird nach den kantonalen Steuergesetzen eine sog. Kapitalsteuer erhoben, die deren Vermögen besteuert.¹⁶⁰ Die Vermögensteuer der natürlichen Personen wird auf das gesamte Vermögen in Form des Reinvermögens erhoben.¹⁶¹ Bei Kapitalgesellschaften wird das Eigenkapital – einschließlich des verdeckten Eigenkapitals -, der Besteuerung unterworfen.¹⁶² Grundsätzlich erfolgt die Bewertung nach dem Verkehrswert.¹⁶³

¹⁵⁴ Strömberger/Alhager in Mennel/Förster, Schweden, Rn. 370.

¹⁵⁵ Groos in Mennel/Förster, Griechenland, Rn. 226f.

¹⁵⁶ Groos in Mennel/Förster, Griechenland, Rn. 225.

¹⁵⁷ Krabbe in Debatin/Wassermeyer, Bd. II, Griechenland, Anhang, Rn. 48.

¹⁵⁸ Groos in Mennel/Förster, Griechenland, Rn. 225.

¹⁵⁹ Spori in Debatin/Wassermeyer, Bd. V, Schweiz, Anhang, Rn. 78.

¹⁶⁰ Kolb in Mennel/Förster, Schweiz, Rn. 373.

¹⁶¹ Kolb in Mennel/Förster, Schweiz, Rn. 381.

¹⁶² Kolb in Mennel/Förster, Schweiz, Rn. 382.

¹⁶³ Spori in Debatin/Wassermeyer, Bd. V, Schweiz, Anhang, Rn. 79.

Allerdings gelten auch hier für bestimmte Vermögensgegenstände spezifische Regelungen.¹⁶⁴ Insoweit sind außerdem Unterschiede in den einzelnen Kantonen zu berücksichtigen. Bei unbeweglichem Vermögen ergibt sich der Steuerwert aus dem Substanz- und Ertragswert, so dass im Ergebnis zwischen 50 und 80 Prozent des Verkehrswertes angesetzt werden.¹⁶⁵ Bei der Besteuerung werden sowohl progressive als auch proportionale Tarife angewendet.¹⁶⁶

9. Spanien

In Spanien wird eine staatliche Steuer auf das Reinvermögen natürlicher Personen erhoben.¹⁶⁷ Grundsätzlich ist das Vermögen mit dem Marktwert anzusetzen. Bei der Wertermittlung sind aber verschiedene Sonderregelungen zu beachten.¹⁶⁸ Ein solcher Sonderfall ist z.B. das Unternehmensvermögen, das steuerfrei ist.¹⁶⁹ Für den Fall, dass die Regionalkörperschaften keinen Tarif vorgeben, findet ein progressiver Tarifverlauf Anwendung. Auch in Spanien gilt eine Plafondierungsregelung, nach der die Einkommen- und Vermögensteuerschuld 70 Prozent der Bemessungsgrundlage nicht überschreiten dürfen.¹⁷⁰

10. Japan

In Japan wird eine Vermögensteuer durch die Gemeinden erhoben. Sie erfasst das Bruttovermögen, wenn es sich um Grund und Boden, Gebäude und abnutzbares Betriebsvermögen handelt.¹⁷¹ Soweit juristische Personen als Eigentümer eingetragen sind, unterliegen auch sie der Besteuerung. Grundsätzlich wird der Verkehrswert für die Bewertung herangezogen. Allerdings gibt es auch hier eine Reduktion des in Ansatz zu bringenden Wertes bei Grund und Boden, der zu Wohnzwecken genutzt wird.¹⁷² Grundsätzlich gilt ein Proportionaltarif.

¹⁶⁴ Kolb in Mennel/Förster, Schweiz, Rn. 384.

¹⁶⁵ Spori in Debatin/Wassermeyer, Bd. V, Schweiz, Anhang, Rn. 83.

¹⁶⁶ Kolb in Mennel/Förster, Schweiz, Rn. 408ff.

¹⁶⁷ Frühbeck/Mennel in Mennel/Förster, Spanien, Rn. 386.

¹⁶⁸ Vgl. dazu im einzelnen Frühbeck/Mennel in Mennel/Förster, Spanien, Rn. 396ff.

¹⁶⁹ Selling in Debatin/Wassermeyer, Bd. V, Spanien, Anhang, Rn. 136.

¹⁷⁰ Frühbeck/Mennel in Mennel/Förster, Spanien, Rn. 210.

¹⁷¹ Domann in Mennel/Förster, Japan, Rn. 312.

¹⁷² Domann in Mennel/Förster, Japan, Rn. 329f.

11. Zwischenergebnis

Der kurze Überblick über einige von ihrer Wirtschaftsordnung her Deutschland vergleichbaren Staaten hat durchaus unterschiedliche Formen der Vermögensbesteuerung gezeigt. Grundsätzlich wird jedoch in vielen Staaten das Vermögen als eine belastbare Steuerquelle betrachtet. Verbreitet ist ein Verzicht auf die Besteuerung betrieblich gebundenen Vermögens. Der Bewertung wird häufig, aber nicht immer der Verkehrswert zu Grunde gelegt, gelegentlich mit Abschlägen beim Immobilienvermögen. Nicht selten findet sich eine Plafondierung anhand eines bestimmten Prozentsatzes des Jahreseinkommens eines Vermögensteuerpflichtigen. Die rechtsvergleichende Betrachtung erlaubt damit Rückschlüsse auf eine mögliche Ausgestaltung einer zukünftigen Vermögensbesteuerung in Deutschland.

C. Verfassungsrechtliche Bedeutung des Vermögensteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts

I. Vorgeschichte

Für das Verständnis des Vermögensteuerbeschlusses des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts ist dessen Vorgeschichte unerlässlich. Erst vor ihrem Hintergrund wird die rechtliche Bedeutung der Entscheidung klar. Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Steuergesetzgeber sind erst unter der Geltung des Grundgesetzes entwickelt worden. Dem staatsrechtlichen Denken des 19. Jahrhunderts war ein Grundrechtsschutz vor dem Steuergesetzgeber völlig fremd. Vielmehr sah man im 19. Jahrhundert in der Beteiligung der Volksvertretung an der Steuergesetzgebung den wirksamsten Schutz der Steuerpflichtigen vor übermäßigen Abgaben. Noch in der Weimarer Republik war die Steuergesetzgebungshoheit nicht durch Grundrechte eingeschränkt. Die Ursache dafür bildete die ganz vorherrschende Auffassung, dass der Gesetzgeber anders als die Verwaltung nicht an die Grundrechte gebunden war.¹⁷³

Erst Art. 1 Abs. 3 GG schuf die Grundlage dafür, dass neben der Verwaltung und der Rechtsprechung auch die Gesetzgebung an die Grundrechte gebunden wurde.

¹⁷³ Wieland in Guggenberger/Würtenberger, S. 174.

Nunmehr war ein Grundrechtsschutz gegenüber dem Steuergesetzgeber zumindest denkbar geworden, wenn er auch zunächst nicht gedacht wurde. In der Frühzeit der Bundesrepublik Deutschland wirkte die in der Weimarer Republik zur Eigentumsgarantie entwickelte Dogmatik fort. Ausgangspunkt war die Eigentumsgarantie, die es dem Gesetzgeber verwehrte, das Eigentum als Rechtsinstitut abzuschaffen oder Enteignungen vorzunehmen, die nicht den Voraussetzungen des Art. 153 Abs. 2 WRV genügten.¹⁷⁴

Das Verhältnis zwischen Geldleistungspflichten und Eigentumsschutz wurde in der Konsequenz nur mit Blick auf die Voraussetzungen und Zulässigkeitsbedingungen einer Enteignung erörtert. Man war sich einig, dass nicht jedes Gesetz, das eine Vermögensbeeinträchtigung herbeiführte oder sogar bezweckte, eine Enteignung im Sinne von Art. 153 Abs. 2 WRV darstellte. Vielmehr wurde eine Enteignung nur bei einem Einzeleingriff angenommen, der bestimmte Personen oder einen verhältnismäßig eng begrenzten Personenkreis mit besonderen Opfern zugunsten der Allgemeinheit belastete. Da Steuergesetze diese Voraussetzung offensichtlich nicht erfüllen, stellten sie "selbstverständlich" keine Enteignung im Sinne von Art. 153 Abs. 2 WRV dar.¹⁷⁵

Nach 1945 knüpfte die Staatsrechtslehre an die Erörterung der Frage an, wann eine Besteuerung in eine Enteignung umschlage. *Forsthoffs* Beiträge prägten die Diskussion. Er wies darauf hin, dass die Enteignung von Geld ein Widerspruch in sich wäre, weil sie nur gegen angemessene Entschädigung zulässig wäre.¹⁷⁶

Er charakterisierte den sozialen Rechtsstaat des Grundgesetzes dahin, dass der Sozialstaat wesentlich in seiner Funktion als Steuerstaat sei. Nach *Forsthoffs* Auffassung beruht der soziale Rechtsstaat auf der scharfen Abgrenzung der Steuerhoheit von dem in den Grundrechten gewährleisteten Schutz des Eigentums. Dem Sozialstaat werde die verfassungsrechtliche Grundlage entzogen, wenn die Unterscheidung von steuerlichem Eingriff und Eingriff in das Eigentum falle. Nur die unbeschränkte Befugnis des Staates, Steuerquellen auszuschöpfen, erlaube ihm, durch eine Korrektur des Systems der Güterverteilung seine sozialen Aufgaben zu erfüllen.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Statt aller Anschütz, Anmerkung 5 zu Art. 153, S. 706f.

¹⁷⁵ Anschütz, Anmerkung 9 zu Art. 153, S. 11ff.

¹⁷⁶ Forsthoff, BB `53, S. 422.

¹⁷⁷ Forsthoff, VVDStRL 12, S. 31f.

Diese Auffassung stieß bald auf Bedenken. *Hettlage* stimmte *Forsthoff* in seinem Referat auf der Staatsrechtslehrertagung 1955 zwar grundsätzlich zu. Zugleich warnte er aber, die Herausnahme des Steueranspruchs aus dem Verfassungsschutz gegen enteignende Eingriffe bedeute eine wesentliche Durchbrechung des ganzen rechtsstaatlichen Schutzsystems, die wie ein trojanisches Pferd des Sozialismus im bürgerlichen Rechtsstaat wirken könne.¹⁷⁸

Damit war das Leitmotiv für die folgende Diskussion vorgestellt. In der Staatsrechtslehre wurde nunmehr nach Ansätzen gesucht, das trojanische Pferd möglichst rechtzeitig zu öffnen, und dadurch den drohenden Schaden zu begrenzen. *Forsthoff* etwa suchte *Hettlages* Bedenken durch die Einschränkung Rechnung zu tragen, dass die Eigentumsgarantie nur den individuellen Anteil am Volksvermögen, nicht jedoch am Sozialprodukt schütze. Da sich die wichtigen Steuern wie die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer auf das Sozialprodukt richteten, sei die Finanzhoheit vom Eigentumsschutz her nicht gebunden.¹⁷⁹

Die Vermögensbesteuerung wurde in diesem Zusammenhang nicht erwähnt. Nach einem anderen Ansatz sollte zwischen den klassischen Abgaben wie Steuern, Gebühren sowie Beiträgen auf der einen und Geldleistungen "außerhalb des finanzrechtlichen Systems der verfassungsmäßig zulässigen Abgaben" auf der anderen Seite unterschieden werden. Letztere fielen in den Bereich der Eigentumsgarantie; sie stellten einen enteignungsgleichen Eingriff dar, der nur unter den Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 3 GG zulässig sei.¹⁸⁰

Nach einer anderen Auffassung sollte eine konfiskatorische Besteuerung, die das Eigentum bewusst aufzehre, nicht mit der Eigentumsgarantie zu vereinbaren sein.¹⁸¹

Eine konfiskatorische Besteuerung stoße gegen die Institutsgarantie des Art. 14 GG, die das Eigentum als Grundlage einer eigenverantwortlichen Lebensgestaltung und als Fundament der Wirtschafts- und Sozialordnung gewährleiste.¹⁸²

Steuergesetze seien dann nicht mit der Eigentumsgarantie zu vereinbaren "wenn sie über das von der Gemeinschaft als zulässig empfundene Maß derart herausgehen, dass dadurch die Eigentumsordnung angetastet wird."¹⁸³

¹⁷⁸ Hettlage, VVDStRL 14, S. 4f.

¹⁷⁹ Forsthoff, NJW '95, S. 1250; derselbe VVDStRL 14, S. 84f.

¹⁸⁰ Huber, Bd. 2, S. 21f.; derselbe, DÖV '56, S. 172; Kaiser in Mosler, S. 22.

¹⁸¹ v.Hippel, VVDStRL 10, S. 21; Knoll, AöR 79 (1953/54), S. 471f.; Scheuner, VVDStRL 10, S. 168.

¹⁸² Weber, VVDStRL 14, S. 81ff.

Die referierten Äußerungen lassen deutlich das Unbehagen erkennen, den Steuergesetzgeber von der Bindung an die Eigentumsgarantie freizustellen. In der Literatur fehlte jedoch ein klarer dogmatischer Zugriff auf das Problem. Man war sich nur einig, dass Besteuerung von einem bestimmten Punkt an mit der Eigentumsgarantie in Konflikt geraten könne. Wo dieser Konflikt liegt und wie er zu ermitteln ist, wurde nicht gesagt. Den Autoren war dieses Defizit durchaus bewusst. Es schien jedoch kaum überwindbar. Vielmehr betonte man die Schwierigkeit, eine Grenze zu bestimmen, an der eine mit der Wirtschaftsfreiheit vereinbare progressive Besteuerung in ein konfiskatorisches Steuersystem umschlage. Auch ein rechtsstaatlich gewährleistetes System freier Marktwirtschaft könne durch ein konfiskatorisches Steuersystem der kalten Sozialisierung unterworfen werden.¹⁸⁴

Hintergrund der Diskussion in der deutschen Staatsrechtslehre war die im Laufe der Zeit immer mehr gestiegene Abgabenlast der Bürgerinnen und Bürger. Die Dogmatik der Grundrechte hatte mit dieser Steigerung nicht Schritt gehalten. Der Grundrechtskatalog des Grundgesetzes enthielt kein Recht, das die Bürger ausdrücklich gegen den Steuergesetzgeber schützte. Einschlägig schien - wenn überhaupt ein Grundrecht Schutz gegen das Auferlegen von Geldleistungspflichten gewähren sollte – noch am ehesten die Eigentumsgewährleistung. Nur war deren Interpretation traditionell auf den Schutz vor Enteignungen ausgerichtet. Das Denken vom Begriff der Enteignung her, führt in der Frage der Verfassungsmäßigkeit einer Abgabenbelastung jedoch in ein Dilemma: Sieht man die Pflicht, Geldzahlungen zu leisten, als Enteignung an, muss gem. Art. 14 Abs. 3 GG eine Entschädigung gezahlt werden, damit nicht von vornherein ein Verstoß gegen die Verfassung unausweichlich ist. Andererseits grenzt der Gedanke, Geldleistungspflichten nur unter der Voraussetzung für verfassungsgemäß zu erklären, dass der Staat als Empfänger der Zahlungen eine Entschädigung – natürlich wiederum in Geld – zahlt, an das Absurde. Es ist auch nicht möglich, hoheitlich auferlegte Geldleistungen generell als verfassungswidrige Eingriffe in das durch Art. 14 GG gewährleistete Eigentum zu qualifizieren. Ist aber die Steuerpflicht grundsätzlich mit der Eigentumsgarantie vereinbar, ergibt sich die Schwierigkeit, entweder eine höchst zulässige Besteuerung zu definieren – was in Euro und Cent ganz offensichtlich nicht gelingen kann – oder doch auf die Eigentumsgarantie als Schutzwehr gegen den Steuergesetzgeber zu verzichten.¹⁸⁵

¹⁸³ Schumacher, NJW `51, S. 56 Fn. 31; zustimmend zitiert von Weber in Neumann/Nipperdey/Scheuner, S. 360, Fn. 45.

¹⁸⁴ Huber, Bd. 1, S. 647.

¹⁸⁵ Wieland, Die Konzessionsabgaben, S. 206ff.

Ein Ausweg aus dem Dilemma wurde mit der Unterscheidung der Besteuerung des Volksvermögens von der Besteuerung der Erträge des Sozialprodukts versucht.¹⁸⁶

Zwar seien beide Erscheinungsformen der Steuererhebung verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig. Weil aber das Auferlegen von Geldleistungspflichten eine absolute Bedingung der Existenz des Staates sei, müsse das Grundgesetz die Befugnis, Abgaben zur Finanzierung von Staatsausgaben zu erheben, durch einen ungeschriebenen Verfassungssatz stillschweigend sanktionieren. Der ungeschriebene Verfassungssatz erlaube eine Besteuerung, soweit sie nicht das Fundament der privaten Wirtschaftsordnung vernichte; das setze voraus, dass die gesamten individuellen Anteile am Volksvermögen erhalten blieben und auch der Anteil am Sozialprodukt nicht vollständig abgeschöpft werde.¹⁸⁷

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgte denn auch diesen Ansätzen nicht. Seit dem Urteil des Ersten Senats zum Investitionshilfegesetz vom 20. Juli 1954 hielt das Gericht in ständiger Rechtsprechung daran fest, dass die Eigentumsgarantie nicht das Vermögen als solches gegen Eingriffe durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze. Geldleistungspflichten berührten die Eigentumsgarantie nicht. Zwar verringere sich infolge der Geldleistung die Liquidität des Steuerpflichtigen. Die Frage der Eigentumsgarantie könne aber überhaupt nicht aufgeworfen werden, weil die Liquidität eines Betriebes zwar eine "wirtschaftliche Position", nicht jedoch ein selbständiges Recht sei.¹⁸⁸

Seit dem Urteil des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 24. Juli 1962 zum Fremdrentengesetz formuliert die Rechtsprechung allerdings – vermutlich unter dem Eindruck der referierten Äußerung in der Literatur –, die Eigentumsgarantie bleibe durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten "grundsätzlich unberührt". Ein Verstoß gegen Art. 14 GG sei "allenfalls" dann in Betracht zu ziehen, wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasteten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigten. Eine Verletzung der Eigentumsgarantie durch die Besteuerung wurde "allenfalls" dann für möglich gehalten, wenn die Zahlungspflichten der Betroffenen in Folge der Abgabenlast "über jedes Maß" anstiegen.¹⁸⁹

¹⁸⁶ Roth, S. 62ff.

¹⁸⁷ Roth, S. 83ff.

¹⁸⁸ BVerfGE 4, 7 (17).

¹⁸⁹ BVerfGE 14, 221 (242).

Das Bundesverfassungsgericht spricht in diesem Fall von einer "erdrosselnden Wirkung" der Geldleistungspflichten, die zu einer "Existenzgefährdung" führen müsse, damit ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie in Betracht gezogen werden könne.¹⁹⁰

Über mehrere Jahrzehnte hinweg blieb diese Rechtsprechung unbeeindruckt von einer sich abzeichnenden neuen Tendenz in der Literatur. Sie geht auf *Imboden* zurück, der 1960 die Schutzfunktion der Eigentumsgarantie darin gesehen hat, den Vermögenswert zu gewährleisten.¹⁹¹

Dem hat sich *Friauf* 1970 angeschlossen: Die Eigentumsgarantie schütze neben dem Gebrauchswert auch den Tauschwert, wie sich aus Art. 14 Abs. 3 GG ergebe.

Da diese Garantie den Wert sämtlicher Sachen und Rechte einschließe, die das Vermögen des Grundrechtsträgers bildeten, werde auch das Vermögen selbst als Inbegriff aller in ihm zusammengefassten Werte mit in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie einbezogen.¹⁹²

Zur gleichen Zeit hat auch *Leisner* die These vertreten, die Eigentumsgarantie schütze das Vermögen. Mit dem Sinn der Eigentumsgewährleistung als einer Einrichtungsgarantie sei es nicht vereinbar, wenn das Vermögen dem schrankenlosen Zugriff der Steuergewalt unterliege, weil dann die gesamte Eigentumsordnung völlig umstrukturiert werden könne. Vielmehr sei "Geld" als solches ein enteignungsfähiger Gegenstand. Wenn dem Abgabepflichtigen ein Sonderopfer auferlegt werde, insbesondere wenn er zur Aufgabe des Eigentums an bestimmten Sachen oder zu einer tiefgreifenden Umstrukturierung seines Vermögens durch die Steuer gezwungen werde, sei Art. 14 Abs. 3 GG verletzt.¹⁹³

Schließlich hat *Rüfner* ebenfalls noch 1970 der Eigentumsgarantie den Vermögensschutz als Grenze der Besteuerung entnommen. Die Institutsgarantie des Art. 14 GG schütze vor allem das konsolidierte Eigentum gegen übermäßige Besteuerung. Eine Steuer sei dem gemäß verfassungswidrig, wenn sie dem Bürger gar nicht mehr die Möglichkeit lasse, aus seinem Vermögen einen angemessenen Ertrag zu erzielen, oder wenn sie sogar die Vermögenssubstanz aufzehre.

¹⁹⁰ BVerfGE 70, 312 (327) m.w.N.; st. Rspr.

¹⁹¹ Imboden, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 29 (1960), S. 6.

¹⁹² Friauf, Juristische Analysen '70, S. 307ff.

¹⁹³ Leisner, S. 76ff.

Die Eigentumsgarantie verbiete eine Umverteilung des vorhandenen Vermögens, erlaube jedoch aus sozialpolitischen Gründen den Vermögenszuwachs zu verteilen – solange ein angemessener Ertrag erhalten bleibe.¹⁹⁴

Mit diesen drei fast zeitgleich und wohl nicht zufällig zu Beginn der Regierungszeit der sozialliberalen Koalition erschienenen Arbeiten zum Verhältnis von Geldleistungspflichten und der als Vermögensgewährleistung verstandenen Eigentumsgarantie wurde eine sehr intensive wissenschaftliche Diskussion eröffnet. 1980 war die Flut von literarischen Stellungnahmen bereits kaum noch überschaubar.

Die Vielzahl der literarischen Äußerungen lenkte die Aufmerksamkeit der Fachwelt auf das Verhältnis zwischen Besteuerung und Eigentumsgarantie. 1980 war es schon herrschende Lehre, dass die Auferlegung von Geldleistungspflichten an der Eigentumsgarantie zu messen sei, die auch das Vermögen schütze.

Viele Autoren waren sich einig, dass nur durch eine Einbeziehung des Vermögens in den Schutzbereich des Eigentumsgrundrechts eine "offene Flanke" des Rechtsstaats geschlossen werden könne.¹⁹⁵

Letztlich ist die herrschende Lehre von der Erwartung geprägt, wo ein Wille zu einem bestimmten Ergebnis sei, müsse sich auch ein verfassungsrechtlicher Weg finden lassen. Den stärksten Einfluss auf die einschlägige Diskussion hat *P. Kirchhofs* Lehre von der Eigentümerfreiheit gewonnen. Der Kern dieser Lehre findet sich in seinem Referat auf der Staatsrechtslehrertagung 1980: "Der Schutz des privatnützigen Eigentümerhandelns findet seinen Maßstab in der Eigentümerfreiheit, weniger im Eigentum: 'Eigentum' definiert nicht ein Wirtschaftsgut, das gegen steuerlichen Zugriff abzuschirmen wäre, sondern umgrenzt den Handlungsspielraum des Eigentümers. Grundlage der Eigentümerfreiheit ist das Gesamtvermögen."¹⁹⁶

Diese These ist in der Diskussion nicht ohne Grund als "sehr kühner Wurf" bezeichnet worden.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Rübner, DVBl. '70, S. 881.

¹⁹⁵ Statt aller v. Arnim, VVDStRL 39, S. 299ff.; Wendt, NJW '80, S. 2111.

¹⁹⁶ Kirchhof, VVDStRL 39, S. 282 (These 7).

¹⁹⁷ Friauf, VVDStRL 39, S. 369.

Sie basiert auf der Vorstellung, "das Gesamtvermögen im wechselnden, je nach Steuerstichtag fassbaren Bestand" falle in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie, der vom Gesetzgeber nur durch "Randkorrekturen" nicht aber dem Gegenstand nach bestimmt werden dürfe.¹⁹⁸

Statt gesetzlich definierter Eigentumsrechte soll die Freiheit des Handelns desjenigen geschützt sein, der über Vermögen verfügt. Handlungsfreiheit soll an die Stelle des Schutzes vermögenswerter Rechte treten. Die klassische Differenzierung des Schutzes der Bürgerinnen und Bürger vor Eingriffen in Freiheit und Eigentum durch einzelne Grundrechte mit je spezifischem Schutzbereich wird eingeebnet. Sie geht in einem umfassenden Konzept des Freiheitsschutzes auf, für den die Einzelgrundrechte einschließlich der Eigentumsgarantie nur noch exemplarisch Schutzzwerpunkte verdeutlichen. Über den Weg der Umdeutung der Eigentumsgarantie von einer Gewährleistung gesetzlich definierter Rechte zu einer Garantie der Handlungsfreiheit wird das Gesamtvermögen in den Schutzbereich der Garantie einbezogen.

Mittels der Anreicherung des Zwecks der Besteuerung über die reine Staatsfinanzierung hinaus zu einer Teilhabe am Privatvermögen des Eigentümers wird aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip eine materielle Besteuerungsgrenze abgeleitet.

Die Besteuerung rechtfertigt sich nach der Lehre *P. Kirchhofs* insbesondere aus einem wesentlichen Beitrag des Staates zum Entstehen und zum Bestand des zu steuernden Wirtschaftsgutes. Diese Voraussetzung ist erfüllt, "wenn der Einzelne ein Wirtschaftsgut am Markt erwirbt", der von der Rechtsgemeinschaft organisiert und gefördert und vom Staat rechtlich geordnet wird. In dieser Vorstellung "realisiert die Einkommensteuer typisierend den Anteil der Allgemeinheit – des Staates – an diesem individuellen, durch die Gemeinschaft ermöglichten Erwerb", ein Leistungsempfang außerhalb des Marktes – zu dem auch die Wertschöpfung für den privaten Eigenbedarf oder die Nutzung privater Wirtschaftsgüter gehört – bleibt einkommensteuerfrei. Die Progression der Einkommensteuer wird mit dem angeblich größeren Anteil des Marktes am individuellen Einkommen bei steigendem Markterfolg erklärt.¹⁹⁹

Dennoch soll die individuelle Steuerlast ungeachtet des Abstellens auf die Staatsleistungen **nicht** "nach dem vom Einzelnen durch Staatstätigkeit empfangenen 'Nutzen' berechnet werden."²⁰⁰

¹⁹⁸ Kirchhof, VVDStRL 39, S. 236.

¹⁹⁹ Kirchhof in Steuern im Verfassungsstaat, S. 37f.

²⁰⁰ Kirchhof in Steuern im Verfassungsstaat, S. 39f.

Der Beitrag des Staates zum Einkommenserwerb mag in diesem "Freiheitskonzept" offenbar die "steuerlichen Zugriffsstellen", nicht aber die Höhe der Belastung des Steuerpflichtigen zu rechtfertigen.

Indem die Teilhabe am privaten Erwerbserfolg zum Bestandteil des Zwecks der Besteuerung erhoben wird, gewinnt dieser Zweck plötzlich auch im Steuerrecht die lange vermissten Konturen, sodass aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Aussagen über die zulässige Höhe der Besteuerung abgeleitet werden können. Führt man das aus den Freiheitsrechten abgeleitete Besteuerungskonzept auf seine Grundgedanken zurück, so verbindet es eine inhaltlich angereicherte Steuerrechtfertigung mit einer korrelierenden Begrenzung der staatlichen Steuerhoheit in den Freiheitsrechten. Die Steuerrechtfertigung enthält bereits untrennbar die Steuerbegrenzung.

Das erklärt das Beharren *Kirchhofs* auf der Ableitung der Besteuerungsgewalt aus den Freiheitsrechten insbesondere aus Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG, die in der Literatur nachdrücklich kritisiert worden ist.²⁰¹

In dieser Sichtweise skizziert das Grundgesetz – gesehen durch die Augen des kundigen Interpreten – "eine unterschiedliche Belastbarkeit von Einkommen, Eigentumsbestand und Eigentumsgebrauch, die insbesondere zur Folge hat, dass der Einkommensteuersatz 56 %, der Vermögensteuersatz 0,5 % bzw. 0,7 %, der Umsatzsteuersatz 13 % betragen darf" – oder jedenfalls 1982 betragen durfte.²⁰²

Kirchhofs Lehre von der freiheitsrechtlichen Grundlage der Besteuerung hat deutlich die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts beeinflusst. Die Rechtsprechungsänderung begann sich abzuzeichnen, nachdem 1990 die Zuständigkeit für das Steuerrecht vom Ersten auf den Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts übergegangen war²⁰³, und der Richter des Bundesverfassungsgerichts *Prof. Dr. Paul Kirchhof* zuständiger Berichterstatter wurde. Erste Elemente der Lehre *Kirchhofs* scheinen im Beschluss des Zweiten Senats vom 25. September 1992 zur Steuerfreiheit des Existenzminimums auf: Hier lautet die mehrdeutige Aussage, die freiheitsbeschränkende

²⁰¹ Zur Kritik siehe etwa Isensee, Referat auf dem 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. N 36; Tipke, Bd. II, S. 530ff.; Wendt, DÖV '88, S. 714ff.; vgl. ferner Loritz, NJW '88, S. 9.

²⁰² Kirchhof, JZ '82, S. 308.

²⁰³ Siehe § 14 IV BVerfGG in Verbindung mit A.10. des Beschlusses des Plenums des Bundesverfassungsgerichts v. 6. Oktober 1982, BGBl. I, S. 1735, geändert durch Beschluss vom 15. Dezember 1989, BGBl. I, S. 2259.

Wirkung von Steuergesetzen sei jedenfalls an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen, wobei zu berücksichtigen sei, "dass Steuergesetze in die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen."²⁰⁴

Letzterer Halbsatz ist hinreichend apokryph, um eine Interpretation im Sinne der Befürworter eines Schutzes des Vermögens vor staatlich auferlegten Geldleistungspflichten aus Art. 14 GG zumindest nicht auszuschließen. Andererseits setzt er sich auch nicht in offenen Widerspruch zu der mit keinem Wort erwähnten Rechtsprechung des Ersten Senats, nach der die Eigentumsgarantie die Steuerhoheit des Staates nur in außergewöhnlichen Ausnahmefällen begrenzt.

Damit war der Boden für den Vermögensteuerbeschluss bereitet.

II. Analyse der tragenden Entscheidungsgründe

Veranlasst hat den Vermögensteuerbeschluss ein Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 4. November 1991.²⁰⁵

Das Finanzgericht hatte dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob § 10 Nr. 1 Vermögenssteuergesetz mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sei, weil die Vorschrift für die Besteuerung einheitswertgebundenen und nicht einheitswertgebundenen Vermögens einen einheitlichen Steuersatz festlegte.²⁰⁶

Inhaltlich stand hinter dieser Frage, die seit langem als problematisch angesehene²⁰⁷ unterschiedliche vermögensteuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen. Das Finanzgericht bezog sich auf die von ihm als "allgemein" qualifizierte Ansicht der Unvereinbarkeit der Einheitswertfeststellung mit Art. 3 Abs. 1 GG; die Einheitswerte würden in willkürlicher Weise um ein Mehrfaches niedriger festgestellt, als die gemeinen Werte nicht einheitswertgebundenen Vermögens.²⁰⁸

²⁰⁴ BVerfGE 87, 153 (169).

²⁰⁵ Az. 5 K 2464/91.

²⁰⁶ BVerfGE 93, 121.

²⁰⁷ Siehe statt aller BFH, BStBl. II, 1986, S. 782; BStBl. II, 1988, S. 1025; Crezelius, S. 371 („schlichtweg ein Skandal“); Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, S. 496ff.

²⁰⁸ BVerfGE 93, 121 (129).

Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hob in seiner Antwort auf die Vorlagefrage zunächst darauf ab, dass der Gleichheitssatz eine gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht verlangt.²⁰⁹

Bezugspunkt der gleichmäßigen Belastung ist der Belastungserfolg beim Steuerpflichtigen, in dessen Vermögens- und Rechtssphäre eingegriffen wird. Dieser Eingriff lässt sich nur rechtfertigen, wenn die Lastenzuteilung dem Gleichheitssatz genügt.²¹⁰

Er verlangt nicht einen nominell gleichen Betrag jedes Inländers zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern eine nach der finanziellen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen gleichmäßige Belastung.

Während der Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hat, muss er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen.²¹¹

Für die Vermögensteuer ergibt sich daraus die Konsequenz, dass in Folge des für das gesamte Vermögen einheitlichen Steuersatzes die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in den Bemessungsgrundlagen der Vermögensgegenstände zu sichern ist: Sie müssen sachgerecht auf die Ertragsfähigkeit der Vermögensgegenstände bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden; verschieben sich diese Relationen im Laufe der Zeit, muss der Gesetzgeber dem Rechnung tragen.²¹²

Auf der Grundlage dieser bereichsspezifischen Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes ließ sich die Vorlagefrage beantworten: § 10 Nr. 1 Vermögensteuergesetz ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, weil er einheitswertgebundenes und nicht einheitswertgebundenes Vermögen ohne hinreichenden Grund unterschiedlich belastet.²¹³

Die bisherige Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer trägt dem Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit nicht ausreichend Rechnung, weil sie nicht jeden Vermögensgegenstand in gleichmäßiger Weise mit dem Wert erfasst, der den steuerlichen Belastungsgrund ausdrückt.

²⁰⁹ BVerfGE 93, 121 (134ff.).

²¹⁰ Vgl. BVerfGE 84, 239 (268f.).

²¹¹ Vgl. schon BVerfGE 23, 242 (256); 84, 239 (271).

²¹² Vgl. BVerfGE 23, 242 (252, 257f.); 25, 216 (226); 30, 129 (143f.); 41, 269 (280, 282f.); 65, 160 (170).

²¹³ BVerfGE 93, 121 (142ff.).

Während der Wert der nicht einheitswertgebundenen Vermögensgegenstände fortlaufend gegenwartsnah so in Rechnung gestellt wird, wie es einer zeitnahen Bewertung durch den Markt entspricht, wird für die einheitswertgebundenen Vermögensgegenstände (bebaute und unbebaute Grundstücke) ein Vergangenheitswert – bezogen auf den Zeitpunkt der letzten Hauptfeststellung 1964 – fixiert, der die in den letzten 30 Jahren eingetretene Wertsteigerung unberücksichtigt lässt. Das verstößt gegen das Gebot, eine einmal getroffene steuerliche Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen; das Konzept der Vermögensteuer ist nämlich auf eine gegenwartsnahe Bewertung angelegt, und wird in Bezug auf nicht der Einheitswertfeststellung unterfallende Vermögensgegenstände auch so verwirklicht. Die ungleichmäßige Belastung lässt sich zudem nicht durch einen möglichen Subventionseffekt rechtfertigen, weil es an einer erkennbaren Entscheidung des Gesetzgebers fehlt, mit der Vermögensteuer auch außerfiskalische Zwecke zu verfolgen.²¹⁴

Gegen diese Argumentation des Bundesverfassungsgerichts ist nichts einzuwenden. Sie beantwortet klar und eindeutig die vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz gestellte Vorlagefrage und steht im Einklang mit den Stellungnahmen in Rechtsprechung und Literatur zur Verfassungswidrigkeit der Erhebung von Vermögensteuer auf der Grundlage von Einheitswerten, die den Verkehrswert des Grundeigentums auch nicht annähernd wirklichkeitsgerecht abbilden. Die ungleiche Behandlung von einheitswertgebundenen und nicht einheitswertgebundenen Vermögensgegenständen hat zu eklatanten Gleichheitsverstößen bei der Vermögensbesteuerung geführt, die offensichtlich gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit verstoßen haben und nicht sachlich begründet werden konnten. Die steuerliche Leistungsfähigkeit jedes einzelnen Bürgers hängt nicht davon ab, ob sein Vermögen aus Grundstücken, Edelsteinen, Wertpapieren oder Geld besteht, sondern beruht darauf, welcher Gegenwert am Markt für die Vermögensgegenstände erzielt werden kann. Wer ein Grundstück zu eigen hat, das bei einem Verkauf einen Preis von 1 Mill. € erzielen würde, ist ebenso leistungsfähig, wie jemand, der über Wertpapiere oder Aktien verfügt, die an der Börse einen Ertrag von 1 Mill. € erbringen würden. Behandelt der Steuergesetzgeber den Grundeigentümer als ob er nur über den Bruchteil von 1 Mill. € verfügte, der dem Einheitswert seines Grundstücks entspricht, verfehlt er offenkundig das im Gleichheitssatz begründete Leistungsfähigkeitsprinzip, die einschlägige Steuerrechtsnorm – in diesem Fall § 10 Nr. 1 Vermögensteuergesetz – ist verfassungswidrig.

²¹⁴ BVerfGE 93, 121 (147f.).

III. Steuerpolitische Aussagen

Hätte sich der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts auf die referierten Darlegungen zur Beantwortung der Vorlagefrage beschränkt, wäre er seiner richterlichen Aufgabe gerecht geworden und hätte dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz, dem Gesetzgeber und der Öffentlichkeit Klarheit über die Rechtslage verschafft. Der Senat hat sich jedoch veranlasst gesehen, grundsätzliche Ausführungen zu seinem Verständnis der Systematik des deutschen Steuerrechts im Allgemeinen und zu Grundlagen und Grenzen der Vermögensbesteuerung im Besonderen zu machen. Er unterscheidet in Übernahme der Lehre von *P. Kirchhof* die Besteuerung des privaten Vermögenserwerbs, der privaten Vermögensverwendung und des Vermögensgegenstandes.²¹⁵

Daran schließt sich die Aussage an, dass die Gesamtsteuerbelastung nicht nur das Belastungsgleichmaß wahre, sondern auch eine übermäßige "Last" vermeiden müsse. Ausdrücklich offen gelassen wird dagegen die Frage, "ob und inwieweit die Vermögensteuer unter anderen steuerlichen Rahmenbedingungen auch als Instrument der Umverteilung eingesetzt werden könnte"; gegenwärtig sei das nicht der Fall, weil das Aufkommen der Steuer im Wesentlichen durch die Belastung des Unternehmensvermögens erzielt und von dort auf die Allgemeinheit der Nachfrager überwältzt werde²¹⁶ – eine bemerkenswerte Aussage, welche die Frage nahe legt, ob die Belastung des Unternehmensvermögens wegen der Möglichkeit der Überwälzung grundrechtlich prinzipiell irrelevant sein soll.

In der Urteilsbegründung folgen nun längere steuerpolitische Passagen. Sie beanspruchen nur Geltung, solange die Besteuerung des Vermögens nicht zur Umverteilung genutzt wird. Der Senat selbst hat sie als "tragende Gründe" bezeichnet. Diese außergewöhnliche Qualifikation eines Teils der Entscheidungsbegründung durch das Gericht selbst ist ganz offensichtlich erfolgt, um der Einstufung der steuerpolitischen Überlegungen als *obiter dicta* entgegenzuwirken. Dieser Versuch kann jedoch nicht gelingen. Für die Beantwortung der Vorlagefrage des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz sind die folgenden Ausführungen nämlich ohne Bedeutung. Welche Gründe aber eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts tragen und damit für die Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden gem. § 31 Abs. 1 BVerfGE Bindungswirkung entfalten, vermag nicht das Bundesverfassungsgericht selbst dezisionistisch festzulegen.

²¹⁵ BVerfGE 93, 121 (134f.).

Vielmehr ist die Unterscheidung zwischen tragenden Gründen und obiter dicta objektiv danach zu bestimmen, welche konkreten Entscheidungssätze zwischen den allgemeinen Bestimmungen des Grundgesetzes und dem einzelnen überprüften Hoheitsakt des Staates vermitteln. Die konkreten Entscheidungssätze stellen "den einzelnen Verfassungssatz in Ansehung des einzelnen Hoheitsakts subsumtionsfähig" dar.²¹⁷

Das trifft aber für die Ausführungen des Senats zu den verfassungsrechtlichen Schranken der Vermögensbesteuerung nicht zu. Obiter dicta können aber nicht künstlich dadurch zu tragenden Gründen hochgestuft werden, dass die gleichheitsrechtliche ge- oder verbotenen Differenzierungen in der Vermögensbesteuerung sich nach dem Beschluss an der Grenze der Gesamtbelastung des Vermögens ausrichten sollen.

Ob eine Steuernorm dem Gleichheitssatz gerecht wird, lässt sich unabhängig davon beantworten, ob und in welchem Umfang Freiheit und Eigentum der Bürgerinnen und Bürger vor der Auferlegung von Steuern geschützt sind.

Die Einstufung der steuerpolitisch ausgerichteten Passagen der Entscheidungsbegründungen als obiter dicta wird dadurch manifest, dass sie Art. 3 Abs. 1 GG überhaupt nicht erwähnen, obwohl der Verstoß gegen diese Norm die Verfassungswidrigkeit von § 10 Nr. 1 VStG begründet. Statt näher auf den Gleichheitssatz einzugehen, entwickelt der Senat die in seiner Entscheidung zur Steuerfreiheit des Existenzminimums²¹⁸ getroffene Aussage zum Grundrechtsschutz gegen Besteuerung dahin weiter, die Vermögensteuer greife "in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich ein (Art. 14 GG)."²¹⁹

Mit dieser Formulierung ist die Annäherung an das von *P. Kirchhof* entwickelte Verständnis des Art. 14 GG noch ein Stück vorangetrieben. Es wird allerdings keine klare Aussage darüber getroffen, ob denn nun der Schutzbereich der Eigentumsgarantie oder des subsidiären allgemeinen Persönlichkeitsrechts von der Besteuerung betroffen ist; vielleicht sollte eine eindeutige Festlegung auch vermieden werden.²²⁰

²¹⁶ BVerfGE 93, 121 (135).

²¹⁷ Rennert in Umbach/Clemens, § 31 Rn. 74.

²¹⁸ BVerfGE 87, 153 (169).

²¹⁹ BVerfGE 93, 121 (137).

²²⁰ Dazu näher unten V.

Im folgenden Text wird jedenfalls mehrdeutig "das geschützte Freiheitsrecht" angesprochen und ein grundrechtlicher Schutz des Vermögens vor Besteuerung zunächst ohne Bezug auf eine bestimmte Norm des Grundgesetzes entwickelt.²²¹

Kern des grundrechtlichen Schutzes vor einer Besteuerung des Vermögens soll sein, dass der Steuergesetzgeber nicht auf "die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm" zugreifen darf; die Vermögensteuer muss folglich so bemessen werden, dass sie "aus den üblicherweise zu erwartenden möglichen Erträgen (Soll-Erträge) bezahlt werden kann."²²²

Diese Aussage ist der bemerkenswerte Versuch, eine in der Finanzwissenschaft und in der Steuerrechtswissenschaft umstrittene Frage – die sich auf Rechtsgrund und Rechtsnatur der Besteuerung des Vermögens richtet – durch ein Machtwort aus Karlsruhe zu entscheiden. Es handelt sich jedoch um einen Versuch mit untauglichen Mitteln, weil der Senat sich stillschweigend *P. Kirchhofs* Ableitung der Steuerrechtsordnung aus Art. 14 GG zueigen macht, die sich in der Wissenschaft ungeachtet der vielfältigen Bemühungen ihres Urhebers nicht durchgesetzt hat. Wenn das Verfassungsgericht schon eine wissenschaftliche Kontroverse entscheiden wollte, an der ein Mitglied des Gerichts führend beteiligt war, ohne dass die Lösung des konkreten Falls die Entscheidung erfordert hätte, wäre es mit Blick auf die Überzeugungskraft seiner Gründe gut beraten gewesen, zumindest auf Gegenargumente²²³ einzugehen und sich um deren Widerlegung zu bemühen.

Das gilt nicht nur für die Ableitung der Steuerrechtsordnung aus der Eigentumsgarantie, sondern auch für die Qualifizierung der Vermögensteuer als Soll-Ertragsteuer, die keineswegs in Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG begründet ist.²²⁴

Steuersystematisch kann die Vermögensteuer als nominelle oder reelle Steuer auf das Vermögen ausgestaltet werden. Die bloß nominelle, unechte Vermögensteuer soll aus den Vermögenserträgen aufgebracht werden (Vermögensertragsteuer). Dagegen ist die reelle, echte Vermögensteuer eine Steuer, die aus der Vermögenssubstanz geleistet werden soll.²²⁵

²²¹ BVerfGE 93, 121 (137).

²²² BVerfGE 93, 121 (137).

²²³ Siehe etwa Isensee, Referat auf dem 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. N 36; Tipke, Bd. II, S. 530ff.; Wendt, DÖV '88, S. 714ff.; ferner Loritz, NJW '86, S. 9.

²²⁴ Dazu Böckenförde, BVerfGE 93, 121 (149ff., 158ff.).

²²⁵ Dazu oben B. sowie Tipke, Bd. II, S. 770.

Dem Vermögensteuergesetz liegt nach dem Willen des Gesetzgebers der Gedanke zu Grunde, "dass das Vermögen an sich ... bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt ...".²²⁶

Dementsprechend ist das Vermögen gem. § 9 VStG unabhängig davon vermögensteuerpflichtig, ob es Erträge abwirft. Der Gesetzgeber konnte sich mit dieser Konzeption auf die Steuerreformkommission 1971 stützen. Sie hat im Vermögen "unabhängig von seinem Ertrag" einen besonderen, von der Einkommensteuer nicht abgedeckten, Leistungsfähigkeitsfaktor gesehen.²²⁷

Dementsprechend hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts 1976 festgestellt, dass die "an Vermögenswerte anknüpfende Vermögensteuer rechtlich nicht als Ertragsteuer angelegt ist", auch wenn sie ihrer Zielsetzung nach grundsätzlich aus den Erträgen des Vermögens gezahlt werden können soll. Für einen Vermögenssteuersatz von 1 % hat der Senat mit Blick auf das Jahr 1961 festgestellt, dass in diesem Zeitraum die Abgabe in der Regel auch aus den Vermögenseinkünften getragen werden konnte. Zur Begründung der zusätzlichen Vermögensbesteuerung hat der Erste Senat seinerzeit darauf hingewiesen, dass das aus dem Vermögen stammende Einkommen in der Finanzwissenschaft als "fundiertes" Einkommen angesehen werde, dem eine höhere Steuerkraft beizumessen sei.²²⁸

Nach dieser Rechtsprechung ist es "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. Denn um Vermögenseinkünfte zu erzielen, bedarf es allgemein nicht des zur Erzielung von Einkünften aus einer Tätigkeit notwendigen persönlichen Einsatzes und der sich daraus ergebenden Gebundenheit, die mit einer Einschränkung der Lebensgestaltungsmöglichkeit verknüpft ist. Die Ausgestaltung einer besonderen, das Vermögen bzw. dessen Erträge treffenden Steuer obliegt dem Gesetzgeber. Die verfassungsgemäßen Grenzen des diesem zustehenden Spielraums erscheinen bei einem Vermögenssteuersatz von 1 % bei durchschnittlichen Verhältnissen in der Regel auch dann nicht überschritten, wenn eine Milderung der zusätzlichen Ertragsteuerbelastung durch den

²²⁶ BT-Drucks. VI/3418, S. 51.

²²⁷ BMF-Schriftenreihe, Heft 17, 1971, S. 633f., Rn. 64 und 70.

²²⁸ Unter Bezug auf BVerfGE 13, 331 (348).

Abzug gezahlter Vermögensteuer von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht möglich ist.²²⁹

Damit hat das Bundesverfassungsgericht die oben dargelegte²³⁰, in der Finanzwissenschaft verbreitete Auffassung übernommen, die Vermögensteuerpflicht fuße in dem einfachen Faktum des Vermögensbesitzes. Es sei irrelevant, ob das Vermögen Ertrag abwerfe oder nicht, ob es produktiv angelegt sei oder nicht. Zur Begründung wird in der Finanzwissenschaft darauf verwiesen, dass der Vermögensbesitzer im Notfall auf die Substanz zurückgreifen könne und dadurch über eine Versorgungssicherheit verfüge, die ihm selbst dann noch gut zu leben gestatte, wenn er kein Einkommen beziehe.

Auch wird die Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich aus der größeren Erwerbsfähigkeit des Vermögensbesitzers abgeleitet. Dieser sei allein deshalb leistungsfähiger als der nicht Vermögende, weil er sein Vermögen ertragbringend anlegen und sich selbst unternehmerisch betätigen könne. Schließlich wird darauf hingewiesen, dass das Vermögen unabhängig von der Ertragsfähigkeit Realnutzungen gewähre, die der Vermögensinhaber sich sonst am Markt verschaffen müsse; als Beispiel wird das Bewohnen eines Eigenheims genannt. Auch lasse sich die Vermögensteuer daraus rechtfertigen, dass der Vermögensbesitzer den Besitz halte, weil er das offenbar nur um anderer erwarteter Vorteile willen tue.²³¹

Der Text des Grundgesetzes gibt jedenfalls keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber die Vermögensteuer als Soll-Ertragsteuer ausgestalten müsse: Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG spricht allgemein von der Vermögensteuer, nicht von einer Vermögensertragsteuer. Da der Begriff Vermögensteuer sowohl eine nominelle als auch eine reelle Vermögensbesteuerung umfasst, und in Deutschland traditionell auch das ertraglose Vermögen besteuert wird, hätte der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts aus dem Grundgesetz überzeugend begründen müssen, warum er im Gegensatz zur Auffassung des Ersten Senats die Kompetenz des Bundesgesetzgebers zur Erhebung der Vermögensteuer entgegen dem fachüblichen Sprachgebrauch dahin versteht, dass sie ausgerechnet die echte Vermögensteuer nicht umschließen sollte.

²²⁹ BVerfGE 43, 1 (7f.). Unter Bezug auf das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Abschnitt VII, Tz. 105-107.

²³⁰ Siehe oben B.

²³¹ Aus der reichhaltigen finanzwissenschaftlichen Literatur siehe neben den oben unter Punkt B. genannten etwa Fux in HdF, Bd. II, 1927, S. 136f.; Haller, Finzarchiv NF 36, 1977/78, S. 226f.; Mann in Elster/Weber/Wiesner,

Aus Art. 14 GG lässt sich jedenfalls ein Verbot der Besteuerung der Vermögenssubstanz nicht ableiten.²³²

Die Eigentumsgewährleistung stellt nämlich den Vermögenszuwachs als Forderungsrecht unter den gleichen Grundrechtsschutz wie die dinglichen Rechte am Vermögenbestand. Eigentumsrechtlich gesehen sind eine Lohnforderung, ein Zinsanspruch oder sonstige Ansprüche auf Geldzahlungen nicht weniger geschützt als das ruhende Eigentum. Rechtlich irrelevant ist, dass die Besteuerung des Vermögenszuwachses auf weniger Steuerwiderstand stoßen mag als die Besteuerung des Vermögenbestandes.

Wollte man also in der Besteuerung einen Eingriff in das Eigentum sehen, müsste man das für die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer ebenso annehmen wie für die Besteuerung des Vermögenbestandes.²³³

Zudem bleibt auch eine Steuer, die ihren Gegenstand im konsolidierten Vermögen hat, eine allgemeine Geldleistungspflicht. Sie betrifft den Steuerschuldner in seinem Vermögen als Ganzem. Sie entzieht dem Steuerpflichtigen nicht bestimmte, durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Eigentumspositionen. Vielmehr verpflichtet sie ihn nur zur Zahlung eines Geldbetrags, der aus beliebigen, allein vom Steuerschuldner zu bestimmenden Quellen erbracht werden kann.²³⁴

IV. "Halbteilungsgrundsatz"

Die größte Aufmerksamkeit in der Fachwelt und der allgemeinen Öffentlichkeit hat eine Passage des Beschlusses des Zweiten Senats zur Vermögensteuer erzielt, die weithin als sogenannter "Halbteilungsgrundsatz" verstanden wird. Es handelt sich um eine steuerpolitische Entscheidung, die aus der von *P. Kirchhof* entwickelten Lehre zum Grundrechtsschutz gegenüber Besteuerung abgeleitet ist und im Begründungszusammenhang des Beschlusses nur ein obiter dictum darstellt. Sie geht aus von der Vorgabe in Art. 14 Abs. 2 GG: "Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen."

S. 608ff.; Moll, S. 545; Neumark, S. 138; Terhalle, S. 326; Toppelmann, S. 40; ferner Gemper, S. 237ff.; Amonn, S. 119; Helmert, S. 38ff.

²³² So auch Böckenförde, BVerfGE 93, 121 (149ff., 152ff.).

²³³ Vgl. Böckenförde, BVerfGE 93, 121 (149ff., 154f.).

²³⁴ BVerfGE 93, 121 (149ff., 153).

Daraus wird gefolgert, dass der Vermögensertrag einerseits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich sein müsse, andererseits dem Berechtigten ein privater Ertragsnutzen verbleiben müsse. "Die Vermögensteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Soll-Ertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt ...".²³⁵

Diese Aussage entspricht *P. Kirchhofs* Deutung des Wortes "zugleich" in Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG.²³⁶

Das Wort wird nicht zeitlich verstanden, sondern ihm wird der Gehalt "zu gleichen Teilen" zugesprochen. Abgesehen von der Unmöglichkeit, in den zeitlichen Gehalt des Wortes "zugleich" einen Steuerbemessungstatbestand hineinzulesen, bleibt die Frage offen, warum die Eigentumsgarantie gerade die Erhebung der Vermögensteuer, nicht aber die anderen Ertragsteuern begrenzen sollte. Zudem lässt sich die vom Senat vorgeschlagene Deutung des Wortes "zugleich" kaum auf andere Bereiche des Eigentumsschutzes übertragen. Es ist nicht anzunehmen, dass der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts dem Gesetzgeber generell die Befugnis einräumen will, die Nutzung von Eigentumsgegenständen wie Grundstücken, Häusern, Kraftfahrzeugen etc. zur Hälfte sich selbst vorzubehalten. Im Übrigen könnte nur das Bundesverfassungsgericht verbindlich festlegen, was unter der "Nähe einer hälftigen Teilung" zu verstehen ist. Das Grundgesetz gibt für eine derartige Ableitung keine Handlungsanweisungen. Das übernimmt jedoch der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts: Er verpflichtet den Gesetzgeber, die Werte "durchschnittlicher Einfamilienhäuser" von der Vermögensteuer freizustellen. Nicht gesagt wird allerdings, ob insoweit der Heidelberger oder der Karlsruher Grundstücksmarkt für die Preisfeststellung maßgeblich sein soll. Denkbar wäre etwa auch ein Abstellen auf die besseren Wohnlagen der Bundeshauptstadt, deren Immobilienwerte den Mitgliedern des Parlaments bekannt sein dürften. Immerhin erfährt der Gesetzgeber aber, dass er bei der Bemessung der Vermögensteuer gem. Art. 6 Abs. 1 GG die Kontinuität des Ehe- und Familiengutes der glücklichen Vermögensteuerpflichtigen achten muss, die "sich innerhalb ihrer Ehe oder

²³⁵ BVerfGE 93, 121 (138).

²³⁶ Zunächst vorsichtig angedeutet in VVDStRL 39, 1980, S. 271f.; nachdrücklich postuliert im Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. F 19f.

Familie auf eine gemeinsame – erhöhte – ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften."²³⁷

Deutlicher konnten die hinter dem Beschluss stehenden Wertungen kaum zum Ausdruck gebracht werden, die der Gesetzgeber nun folgsam nachvollziehen soll.²³⁸

V. Verfassungsprozessrechtliche Fragen

Der Vermögensteuerbeschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts wirft in verfassungsprozessualer Hinsicht vor allem zwei Fragen auf, die für seine Bindungswirkung von erheblicher Bedeutung sind. Es ist bereits darauf hingewiesen worden, dass der Senat über die Beantwortung der ihm vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz vorgelegten Frage hinaus grundlegende steuerpolitische Ausführungen zu einem Verfassungsrecht der Vermögensbesteuerung gemacht hat, die durch die Vorlagefrage nicht veranlasst waren. Dadurch hat er die Grenzen überschritten, die ihm als Gericht gesetzt sind. Auch das Bundesverfassungsgericht darf sich nicht nach eigenem Belieben zu Verfassungsfragen äußern, die es gern beantworten möchte. Vielmehr ist es zur Auslegung des Grundgesetzes nur in dem Umfang befugt, der durch ein bestimmtes Verfahren gefordert ist. Auch eine Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes eröffnet nicht den Weg für eine über den Verfahrensgegenstand hinausreichende Prüfung.²³⁹

Der Senat hat dadurch nicht nur unzulässig in die Kompetenz des Gesetzgebers eingegriffen, dem nach der Verfassungsordnung gerade im Bereich der Besteuerung die wertende Gestaltung obliegt, und der sich zwar einer verfassungsgerichtlichen Kontrolle stellen muss, sofern und soweit ein gerichtliches Verfahren in zulässiger Weise begonnen wurde, der aber keineswegs auf den Nachvollzug rechtspolitischer Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts beschränkt ist. Gerade die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerung im Allgemeinen und der Vermögensbesteuerung im Besonderen ist zudem von so grundlegender Bedeutung, dass die anderen Verfassungsorgane ihr Recht zur Äußerung im Prozess vor dem Bundesverfassungsgericht²⁴⁰ auch tatsächlich in Anspruch nehmen können

²³⁷ BVerfGE 93, 121 (142).

²³⁸ Zum Ganzen Wieland in Guggenberger/Würtenberger, S. 179ff.

²³⁹ So aber BVerfGE 93, 121 (133f.).

²⁴⁰ Das Äußerungsrecht ergibt sich vorliegend aus §§ 82 und 77 BVerfGG.

müssen. Dieses Recht darf ihnen nicht dadurch genommen werden, dass ein Senat des Bundesverfassungsgerichts über Verfassungsfragen entscheidet, die vom Verfahrensgegenstand nicht aufgeworfen und deshalb in den Stellungnahmen auch nicht erörtert werden.²⁴¹

Ein weiterer Verstoß gegen das Verfassungsprozessrecht ist darin zu sehen, dass der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts aus Art. 14 GG eine neue Grenze der Besteuerungshoheit ableitet, ohne vorher das Plenum gem. § 16 BVerfGG anzurufen. Die Anrufung des Plenums dient der Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung.²⁴²

Da der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts in jahrzehntelanger, gefestigter Rechtsprechung einen Schutz des Vermögens durch die Eigentumsgarantie grundsätzlich verneint hatte, weiche der Vermögensteuerbeschluss offenkundig von dieser Rechtsprechung ab. Der Beschluss erging aber am 22. Juni 1995 in einem sogenannten Altverfahren.

Seit dem 1. Januar 1994 war nämlich der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts wieder für Fragen der Vermögensbesteuerung zuständig.²⁴³

Eineinhalb Jahre nach dem Wechsel der Zuständigkeit wurde also ein Altverfahren genutzt, um die künftige Rechtsprechung des nunmehr zuständigen anderen Senats entweder zu präjudizieren oder dessen Festhalten an seiner gefestigten Rechtsprechung zu erschweren. Ein solches Verbot verletzt mehr als die Gebote des guten Stils im Umgang zwischen beiden Senaten. Vielmehr stellt sich die Frage, ob die verfassungsrechtliche Garantie des gesetzlichen Richters in Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG beachtet ist, deren Durchsetzung das Bundesverfassungsgericht sonst streng erzwingt.²⁴⁴

Was das Gericht zu Recht von anderen Gerichten erwartet, muss es selbst beachten, wenn es nicht seine Glaubwürdigkeit gefährden will. Gerade im vorliegenden Fall hätte eine Erfüllung der verfassungsprozessualen Pflicht, das Plenum anzurufen, für das Ergebnis der Entscheidung ausschlaggebende Bedeutung gewinnen können, weil der Vermögensteuerbeschluss nur im Ergebnis, nicht jedoch in den Ausführungen zur Eigentumsgarantie einstimmig ergangen ist. Im Plenum wäre die abweichende Meinung des

²⁴¹ Vgl. Böckenförde, BVerfGE 93, 121 (149ff., 150f.).

²⁴² Näher dazu Benda/Klein, Rn. 148ff.

²⁴³ Siehe § 14 BVerfGG i.V.m. Beschluss des Plenums des Bundesverfassungsgerichts vom 15. November 1993, A.I.9.

²⁴⁴ Vgl. etwa BVerfGE 82, 159 (194); 82, 286 (298f.); 87, 282 (284f.).

Richters *Böckenförde*, die mit der gefestigten Rechtsprechung des Ersten Senats übereinstimmt, möglicherweise mehrheitsfähig gewesen. Diese Möglichkeit wird den Mitgliedern des Zweiten Senats auch bewusst gewesen sein, zumal *Böckenförde* in seinem Sondervotum ausdrücklich auf die Zuständigkeit des Ersten Senats hingewiesen hat.²⁴⁵

VI. Sondervotum

Der Richter *Böckenförde* hat zum Vermögensteuerbeschluss eine abweichende Meinung abgegeben, die Mängel und Schwächen des Beschlusses mit aller gebotenen Deutlichkeit beleuchtet.²⁴⁶

In dem Sondervotum weist *Böckenförde* nach, dass die Ausführungen des Senats zu den Maßstäben für die Erhebung einer Vermögensteuer durch die Vorlage nicht veranlasst waren. Weiter arbeitet er heraus, dass die vom Senat vorgenommene Begrenzung der Vermögensteuer auf eine Besteuerung der (Soll-)Erträge in der Verfassung sachlich keine Grundlage findet.

Böckenförde hält dem Senat vor, dass seine Prüfung der Vermögensteuer am Maßstab des Art. 2 Abs. 1 GG und des Art. 14 Abs. 1 GG und die hieraus gewonnenen Maßstäbe für die Beantwortung der Vorlagefrage irrelevant waren und nur dazu dienen, "die dem Gesetzgeber nunmehr obliegenden Entscheidungen zur Korrektur der Vermögensbesteuerung durch vermögensschützende Vorgaben begrenzend vorzuprägen und teilweise vorwegzunehmen."²⁴⁷

Er wirft dem Senat zunächst vor, dass er in die Zuständigkeit des Ersten Senats übergreift, indem er Rechtsfragen zur Vermögensbesteuerung beantwortet, die in dem dem Zweiten Senat vorliegenden Verfahren gar nicht unterbreitet waren und zu deren maßstäblicher Erörterung auch sonst kein Anlass bestand. Sodann kritisiert er, dass die in dem Verfahren Äußerungsberechtigten durch die umfänglichen Maßstabsausführungen zu einem Verfassungsrecht der Vermögensteuer überrascht und praktisch um ihr Recht zur Stellungnahme gebracht worden seien. Sein Hauptvorwurf gegenüber dem Senat besteht aber darin, er habe mit den durch die Vorlage nicht veranlassten Darlegungen in den

²⁴⁵ BVerfGE 93, 121 (149ff., 150).

²⁴⁶ BVerfGE 93, 121 (149ff.).

Kompetenzbereich des Gesetzgebers übergreifen. Dem Bundesverfassungsgericht stehe aber weder ein Initiativrecht zu noch eine Befugnis begleitender Verfassungskontrolle gesetzgeberischen Handelns. Das Grundgesetz habe in Art. 93 und 94 GG die Gewähr der Verfassung durch das Bundesverfassungsgericht bewusst an die Gerichtsförmigkeit und Richterlichkeit gebunden. Damit habe es ihr eine bestimmte Struktur gegeben und sich auch begrenzt. In dem das Gericht sich über diese Begrenzung hinweggesetzt habe, habe es sich gegenüber dem Gesetzgeber "als autoritativer Praeceptor" etabliert.²⁴⁸

In einem zweiten Schritt weist *Böckenförde* nach, dass die Begrenzung der Vermögensteuer auf eine Besteuerung der (Soll-)Erträge durch die Verfassung nicht geboten ist. Der Senat erkenne damit als Rechtfertigung und Maß der Vermögensteuer nicht die Leistungsfähigkeit aus der Inhabung des Vermögens als solchem an, sondern allein die Steuerkraft von dessen – tatsächlichen oder potenziellen – Erträgen.

Diese Ausführungen beruhen auf der Grundthese, dass einmal Erworbenes und bei einem Erwerb der Besteuerung unterliegendes Vermögen nicht erneut dem Zugriff des Steuergesetzgebers ausgesetzt sein dürfe. Letztlich liege dem die Annahme zugrunde, dass eine Besteuerung des solchermaßen konsolidierten Vermögens unzulässig in die Substanz von Eigentumspositionen eingreife.²⁴⁹

Demgegenüber weist *Böckenförde* zutreffend darauf hin, dass auch eine Steuer, die ihren Gegenstand im konsolidierten Vermögen hat, eine allgemeine Geldleistungspflicht bleibt, die den Steuerschuldner nur in seinem Vermögen **als Ganzem** betrifft. Die Auferlegung von Geldleistungspflichten lasse aber nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes grundsätzlich unberührt, solange die Steuerpflicht den Pflichtigen nicht übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige. *Böckenförde* weist darauf hin, dass bei einem Vermögensteuersatz von 1 % nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei durchschnittlichen Verhältnissen in der Regel die Grenze für eine Vermögensbesteuerung nicht überschritten sei.²⁵⁰

²⁴⁷ BVerfGE 93, 121 (149ff., 150).

²⁴⁸ BVerfGE 93, 121 (149ff., 152).

²⁴⁹ BVerfGE 93, 121 (149ff., 152f.).

²⁵⁰ Unter Verweis auf BVerfGE 43, 1 (7f.).

Nach der Abweichenden Meinung gibt die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes keine Grundlage für das von *P. Kirchhof* entwickelte und der Mehrheitsmeinung des Senats zugrunde liegende steuertheoretische und steuerpolitische Konzept ab, das sowohl Grund wie auch Intensität und Grenze der Besteuerung aus einer in sich differenziert interpretierten Eigentumsgarantie herleite. Die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes erlaube keine Unterscheidung zwischen konsolidiertem und anderem Vermögen, weil Forderungen aus vereinbartem Lohn oder Gehalt ebenso wie solche aus Kauf- oder Mietverträgen in gleicher Weise wie "ruhendes" Vermögen für sich betrachtet jeweils Eigentum im Sinne des Art. 14 GG seien. Die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes kenne kein von Verfassungen wegen privilegiertes gegenüber weniger privilegiertem Eigentum je nach dem, ob es der Gegenwert für Erwerbstätigkeit sei, als ruhendes Vermögen innegehabt oder bei Vorgängen am Markt eingesetzt werde. Soweit Art. 14 GG die "Substanz" von Eigentumspositionen schütze, werde die Substanz des konsolidierten Vermögens nicht mehr geschützt als die Substanz etwa von Lohn- oder Gehaltsforderungen. Für einen absoluten Substanzschutz des konsolidierten Vermögens lasse sich aus der Verfassung kein Anhaltspunkt entnehmen.

"Dem Steuergesetzgeber wird vom Grundsatz her ein für alle Mal eine Zugriffsmöglichkeit auf solches Vermögen entzogen, unabhängig davon, welches Potenzial an Leistungsfähigkeit in ihm zum Ausdruck kommt. Er wird damit auch gegenüber der Eigendynamik kumulierenden Kapitals von vornherein zur Machtlosigkeit verurteilt."²⁵¹

Weiter kritisiert *Böckenförde* den Eventualvorbehalt des Senats, der dessen Ausführungen auf die geltenden "steuerlichen Rahmenbedingungen" begrenzt, als einen Versuch "strukturelle Schwächen der Begründung der Entscheidung durch eine salvatorische Klausel zu überdecken." Dieser Versuch sei untauglich, weil ihm jegliche verfassungsrechtliche Rückbindung fehle.²⁵²

Tatsächlich enthalte das Grundgesetz kein Verfassungsrecht der Vermögensteuer. Der Steuergesetzgeber verfüge für die Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung über einen prinzipiell weiten Spielraum, innerhalb dessen er frei Entscheidungen zu Gegenstand, Maßgabe und Ausmaß der Besteuerung treffen könne. Insbesondere die Frage, ob die Vermögensteuer als Soll-Ertrag- oder als Substanzsteuer ausgestaltet werde, sei eine Frage der Steuerpolitik. Von Verfassungen wegen dürfe der Steuergesetzgeber Vermögensertrag und das Vermögen als solches als je eigene Steuergegenstände behandeln.

²⁵¹ BVerfGE 93, 121 (149ff., 154f.).

"Die Vermögensteuer lässt sich verfassungsrechtlich zulässig als eigenständiger Zugriff auf einen beschränkten Teil des Vermögens begreifen, den der Gesetzgeber nach Maßgabe einer Gesamtbetrachtung des bestehenden Vermögens zusätzlich zu den anderen Steuern vornimmt."²⁵³

Auch die Annahme der Mehrheitsmeinung, aus Art. 14 GG lasse sich ein so genannter "Halbteilungsgrundsatz" ableiten, unterzieht *Böckenförde* einer deutlichen Kritik. In ihr liege eine ungerechtfertigte Begrenzung des Gesetzgebers. Die Festsetzung der Steuersätze hänge fundamental von wirtschaftlichen wie politischen Daten ab, die von den geschichtlichen Rahmenbedingungen abhängig seien. "In Zahlen nachrechenbare Maßgaben, die diesem Rechnung tragen, sind weder möglich noch in der Verfassung enthalten." Damit begrenze die Mehrheitsmeinung des Senats unzulässig eine Politik, die den jeweiligen ökonomisch-sozialen Umständen mit verschiedenen Konzepten Rechnung tragen "und auch das Maß der staatlicherseits für alle erbrachten, den Einzelnen entlastenden Infrastrukturleistungen, wie etwa im Ausbildungs- und Hochschulwesen, berücksichtigen können muss, nur noch enger Raum."²⁵⁴

Böckenförde weist nach, dass der Senat sich für die Qualifizierung der Vermögensteuer als Soll-Ertragsteuer nicht auf ein allgemein anerkanntes Verständnis der bestehenden Gesetzlage stützen konnte. *Böckenförde* weist darauf hin, dass nach der Begründung des Vermögensteuergesetzes der heutigen Vermögensbesteuerung der Gedanke zugrunde liege, "dass das Vermögen an sich ... bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt."²⁵⁵

Verstehe man die Vermögensteuer dagegen als Soll-Ertragsteuer, sei sie Vermögensteuer "nur noch in einem formellen Sinne." Die Möglichkeit echter Vermögensteuern, die am Vermögen selbst Maß nehmen, ist demgegenüber als eine der ältesten Steuerarten abgeschafft; der – auch in Art. 106 Abs. 2 GG verwendete – Ausdruck "Vermögensteuer" wird so im Grunde zur Fehlbezeichnung.²⁵⁶

Böckenförde weist sodann nach, dass die Vermögensteuer von ihrer Regelungstechnik und damit auch von ihren inneren Maßgaben her, darauf angelegt sei, auf das Vermögen – und

²⁵² BVerfGE 93, 121 (149ff., 155f.).

²⁵³ BVerfGE 93, 121 (149ff., 156).

²⁵⁴ BVerfGE 93, 121 (149ff., 157).

²⁵⁵ BVerfGE 93, 121 (149ff., 158f.) unter Verweis auf BT-Drucks. VI/3418, S. 51.

²⁵⁶ BVerfGE 93, 121 (149ff., 159f.).

nicht nur auf den Vermögensertrag – zuzugreifen, auch wenn der Steuersatz so bemessen sei, dass die Steuerlast in der Regel aus dem Ertrag geleistet werden könne. Bemessungsgrundlage für die Vermögensbesteuerung sei nicht etwa ein vom Vermögen her ermittelter Soll-Ertrag, sondern das Vermögen als solches.²⁵⁷

Das Vermögen werde dabei nicht nur insoweit berücksichtigt, als es als Indikator für eine typisierte Ertragsfähigkeit aussagekräftig sei. Vielmehr werde es als Gesamtvermögen erfasst – einschließlich der Vermögensbestandteile, die auch bei typisierender Betrachtung keine Erträge erbringen.²⁵⁸

Böckenförde verweist darauf, dass bei einer maßstäblichen Begrenzung der Vermögensteuer auf die Soll-Erträge in Verbindung mit dem so genannten "Halbteilungsgrundsatz" gerade Inhaber von besonders hohem Vermögen gegenüber weniger Vermögenden privilegiert würden: Sie müssten bei entsprechender Anlage keine Vermögensteuer mehr zahlen.

Sei ihr Vermögen so angelegt, dass es tatsächlich Erträge abwerfe, schöpfe bei ihnen aufgrund der Steuerprogression bereits die Einkommensteuer das vom Senat vorgegebene Besteuerungspotenzial aus. Bei weniger vermögenden Anlegern hingegen, die angesichts geringerer Erträge nicht in die oberste Progressionsstufe gelangten, könne die Vermögensteuer Zugriff nehmen. "De facto wird damit nicht nur die Möglichkeit einer progressiven Vermögensteuer verfassungsrechtlich abgeschnitten, sondern eine Besteuerung mit degressiver Wirkung nahe gelegt. Das Kriterium der Leistungsfähigkeit wird durch Gewährleistung eines spezifischen Eigentumsschutzes für konsolidiertes Vermögen außer Kurs gesetzt; der ungleiche Eigentumsschutz schlägt sich als Privilegierung der (Groß-)Vermögenden nieder."²⁵⁹

Abschließend weist *Böckenförde* auf die weitreichenden Konsequenzen hin, die sich aus der Mehrheitsmeinung für den sozialen Rechtsstaat ergäben. Er werde an einer zentralen Stelle getroffen, weil das staatliche Potenzial sozialer Korrekturmöglichkeiten gegenüber der Selbstläufigkeit gesellschaftlicher Entwicklungen empfindlich beschnitten werde. Ausgangspunkt der Überlegungen ist die Feststellung, dass die rechtliche Gleichheit verbunden mit der individuellen Handlungs- und Erwerbsfreiheit und der Garantie des Eigentums eine weitreichende Dynamik entwickelt, die unweigerlich zur Entstehung

²⁵⁷ § 10 VStG.

²⁵⁸ Unter Verweis auf § 114 BewG.

²⁵⁹ BVerfGE 93, 121 (149ff., 162).

materieller Ungleichheit unter den Bürgerinnen und Bürgern führt. "Dies ist gewollt und elementarer Inhalt einer freiheitlichen Rechtsordnung. Insoweit bedarf es aber eines Ausgleichs."²⁶⁰

Stelle man das Eigentum unter Sicherung dessen unbegrenzter Akkumulation *sacro sancto*, bestehe die Gefahr, dass sich die Ungleichheit ungezügelt potenzieren könne und sich darüber die freiheitliche Rechtsordnung selbst aufhebe. Einer solchen Entwicklung habe das Grundgesetz durch die Einführung des Sozialstaatsprinzips wehren wollen, das den Staat verpflichtet, für einen Ausgleich der sozialen Gegensätze und damit für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen.²⁶¹

Böckenförde verweist in diesem Zusammenhang auf *Forsthoffs* Feststellung, dass für die Ausgestaltung des sozialen Ausgleichs das Steuerrecht elementares Mittel und unerlässliche Voraussetzung ist.²⁶²

Erst durch die Erhebung von Steuern werde der Gesetzgeber zu Sozialleistungen befähigt und könne bedrohliche Entwicklungen der Eigentumsverteilung auch umverteilend korrigieren. Das sei der letzte Grund für die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wonach Art. 14 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze. Folge man der Mehrheitsmeinung, werde dem Gesetzgeber ein wesentliches Mittel für die Bewerkstelligung eines sozialen Ausgleichs aus der Hand geschlagen. "Der Staat kann die Leistungsfähigkeit, die in der Innehabung großer Vermögen liegt, nicht mehr nutzen und wird gegenüber einer möglichen Eigendynamik, die sich aus der Akkumulation von Vermögenswerten ergeben kann, machtlos. Allein auf einen Anteil an den Erträgen verwiesen, ist der Staat insoweit nicht überlegen-ausgleichende Instanz, sondern nur noch stiller Beteiligter einer Eigentümer- Erwerbsgesellschaft."²⁶³

In diesem Zusammenhang verweist *Böckenförde* zu Recht darauf, dass dieser Versuch der Beschränkung der Steuerhoheit in einer Situation erfolgt, in der wegen der hohen Arbeitslosigkeit und der großen Belastungen in Folge der deutschen Wiedervereinigung ein Ausgleichsbedarf besteht, wie ihn die Geschichte der Bundesrepublik Deutschland zuvor nicht kannte. Es sei nicht einzusehen, dass angesichts dieser Umstände ein gemäßigter Zugriff auf bestehende Vermögensmassen verfassungsrechtlich tabu sein solle.

²⁶⁰ BVerfGE 93, 121 (149ff., 163).

²⁶¹ Vgl. BVerfGE 22, 180 (204).

²⁶² Forsthoff, VVDStRL 12, 1954, S. 31f.

²⁶³ BVerfGE 93, 121 (149ff., 164).

Auch die derzeitige Vermögensverteilung in den alten Bundesländern sei kein Grund, solche Handlungsmöglichkeiten einem Gesetzgeber zu verweigern, der jedenfalls bisher dem Schutz des Vermögens hinreichend Rechnung getragen habe. Immerhin hätten Ende 1993 5,5 % der privaten Haushalte über 31,7 % bzw. 18,4 % der Haushalte über 60 % des gesamten Nettogeldvermögens verfügt; dabei seien Haushalte mit einem Jahres-Nettoeinkommen von mehr als 420.000 DM – mangels Aussagebereitschaft der Betroffenen – noch nicht berücksichtigt. Ähnliche Zahlen ergäben sich für das Grundvermögen.²⁶⁴

VII. Reaktion der Rechtsprechung

Es dürfte nicht zuletzt auch der klaren Kritik an dem Vermögensteuerbeschluss durch die Abweichende Meinung des Richters *Böckenförde* zu verdanken sein, dass dieser Beschluss in Rechtsprechung und Literatur keineswegs einhellig begrüßt worden ist.

Die Reaktion des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts auf den Vermögensteuerbeschluss erfolgte nach wenigen Monaten. Der Senat nutzte ein Urteil zu den Altschulden der Landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften der DDR, um seine Position klarzustellen: Er betonte, dass der verfassungsrechtliche Eigentumsschutz zwar erheblich weiter reiche als das zivilrechtliche Eigentum und sich auch auf nicht dingliche vermögenswerte Rechtspositionen erstrecke. Zugleich hob er aber hervor, dass der Eigentumsschutz an Rechtspositionen gebunden bleibe und folgerte: "Kein Eigentum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG ist daher das Vermögen, das selber kein Recht, sondern den Inbegriff aller geldwerten Güter einer Person darstellt."²⁶⁵

Daraus zog der Erste Senat entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung noch einmal ausdrücklich die Folgerung "dass Artikel 14 Abs. 1 GG nicht vor der staatlichen Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt. Diese sind nicht mittels eines bestimmten Eigentumsobjekts zu erfüllen, sondern werden aus dem fluktuierenden Vermögen bestritten. Etwas anderes kommt nur dann in Betracht, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, dass sie eine erdrosselnde Wirkung haben."²⁶⁶

²⁶⁴ BVerfGE 93, 121 (149ff., 164).

²⁶⁵ BVerfGE 95, 267 (300). Unter Bezug auf BVerfGE 4, 7 (17); st. Rspr.

²⁶⁶ BVerfGE 95, 267 (300). Unter Bezug auf BVerfGE 78, 232 (243); st. Rspr.

Damit die Zielrichtung dieser Äußerungen nicht zweifelhaft blieb, fügte der Senat noch folgenden Satz an: "Davon geht auch die Vermögensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus (vgl. BVerfGE 93, 121, insbesondere S. 137 m.w.M.); bei der Prüfung von § 10 Nr. 1 VStG steht ohnehin Art. 3 Abs. 1 GG im Vordergrund (vgl. BVerfG, a.a.O., S. 142 ff.)."²⁶⁷

Damit dreht der Erste Senat den Spieß praktisch um. Er folgert aus der Tatsache, dass der Zweite Senat vor seinem Vermögensteuerbeschluss das Plenum des Bundesverfassungsgerichts nicht angerufen hat, dass insoweit keine Abweichung von der gemeinsamen Rechtsprechung beider Senate vorliegen könne.

Er kann sich insoweit darauf stützen, dass der Zweite Senat tatsächlich die bisherige Rechtsprechung beider Senate nicht ausdrücklich aufgegeben hat. Der Hinweis auf den Gleichheitssatz, der im Vordergrund des Vermögensteuerbeschlusses stehe, kann ohne interpretatorische Überdehnung als Hinweis auf die tragenden Gründe des Vermögensteuerbeschlusses verstanden werden, die von den obiter dicta zur Steuerpolitik unterschieden werden müssen. Ein halbes Jahr später hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts es als seine ständige Rechtsprechung bezeichnet, dass der Schutzbereich der Eigentumsgarantie durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten grundsätzlich nicht berührt werde.²⁶⁸

Zwei Senate des Bundesfinanzhofs haben sich der Rechtsprechung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts ausdrücklich angeschlossen. Sie verneinen nicht nur eine Bindung an die Ausführungen zum "Halbteilungsgrundsatz" in der Vermögensteuerentscheidung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts²⁶⁹, sondern entnehmen der Eigentumsgarantie und den Freiheitsgrundrechten grundsätzlich keine Vorgaben für die Höhe der steuerlichen Belastung. In diesem Zusammenhang hat es der XI. Senat des Bundesfinanzhofs sogar ausdrücklich abgelehnt, aus Art. 14 GG "eine Begrenzung der zulässigen Steuerbelastung im Sinne einer konkreten und quantifizierbaren Vorgabe" abzuleiten.²⁷⁰

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte erkennt den "Halbteilungsgrundsatz" nicht an.²⁷¹

²⁶⁷ BVerfGE 95, 267 (300f.).

²⁶⁸ BVerfGE 96, 375 (397). Unter Bezug auf BVerfGE 95, 267 (300).

²⁶⁹ BFH, Urteil v. 15. Oktober 1997-I R 19/97, BFH-NV '98, S. 746; BFH, Urteil v. 11. August 1999-XI R 77/97, FR '99, S. 1303.

²⁷⁰ BFH, Urteil vom 11. August 1999-XI R 77/97, FR '99, 1303 (1305).

²⁷¹ Z.B. FG Münster, EFG '98, S. 1656.

Da der für die verfassungsrechtliche Prüfung der Vermögensbesteuerung zuständige Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts ebenso wie der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte den steuerpolitischen Aussagen des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts im Vermögensteuerbeschluss die Gefolgschaft verweigert haben, scheint die Lage der Rechtsprechung mehr als acht Jahre nach der Entscheidung relativ eindeutig: Der Vermögensteuerbeschluss ist vereinzelt geblieben und vom Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts auch nicht bekräftigt worden. Mittlerweile sind alle Mitglieder des Zweiten Senats, die 1995 am Vermögensteuerbeschluss mitgewirkt haben, aus dem Gericht ausgeschieden. Man wird abwarten müssen, wie der Senat in seiner neuen personellen Besetzung den Grundrechtsschutz gegenüber der Besteuerung verstehen wird.

Zuständig für die Vermögensbesteuerung ist aber der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts, dessen Rechtsprechung seit 50 Jahren eine Aktivierung der Freiheitsgrundrechte und der Eigentumsgarantie gegen den Steuergesetzgeber kontinuierlich und beharrlich abgelehnt hat.

VIII. Rezeption in der Literatur

Viel umstrittener und weniger einhellig sind die in der Literatur vertretenen Auffassungen. Es gibt wohl keine andere steuerrechtliche Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, die eine so breite literarische Reaktion hervorgerufen hat. Erörtert wird vor allem, ob der so genannte Halbtteilungsgrundsatz Verbindlichkeit beansprucht, was der Bundesfinanzhof 1999 ausdrücklich verneint hat.²⁷²

Seinerzeit hat der Bundesfinanzhof eine Gesamtbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer von 60 % für nicht verfassungswidrig gehalten. Selbst Befürworter des Halbtteilungsgrundsatzes räumen ein, das Gericht habe mit dieser Kreation "die äußerste Grenze des 'judicial activism' ausgeschritten."²⁷³

Zudem weisen sie darauf hin, dass die Halbtteilung schwerlich einem Wort des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG entnommen werden könne, dessen Wortlaut nicht auf Steuern hinweise.²⁷⁴

²⁷² BFH v. 11. August 1999, BStBl. II '99, S. 771; dazu Dederer, StuW '00, S. 91ff.; Hutter, NWB 3, 2000, S. 10961ff.; List, BB '00, S. 745; Thomas, DStR '98, S. 1493ff.

²⁷³ Tipke/Lang, § 4 Rn. 223.

²⁷⁴ Tipke/Lang, § 4 Rn. 223.

Die Befürworter des Halbteilungsgrundsatzes argumentieren regelmäßig stark rechtspolitisch oder gehen ohne weiteres Hinterfragen von der Mehrheitsmeinung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts aus.²⁷⁵

Die kritischen Stimmen in der Literatur folgen dem Sondervotum Böckenfördes.²⁷⁶

Letztlich spiegelt sich die Kontroverse im Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts also in der Fachliteratur wider.

Nachdem der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts ausdrücklich an seiner Rechtsprechung festgehalten hat, und der Zweite Senat die Aussagen aus dem Vermögensteuerbeschluss nicht wiederholt hat, ist die Diskussion auch in der einschlägigen Literatur abgeflaut.

IX. Zwischenergebnis

Fasst man die vorstehende Analyse der Verfassungsrechtsprechung, des Sondervotums von *Böckenförde* und der einschlägigen Literatur zusammen, so ergibt sich Folgendes: Niemand hat bezweifelt, dass das Grundgesetz die Erhebung einer Vermögensteuer zulässt. Das ließe sich auch nur schwerlich vertreten, weil Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG die Vermögensteuer ausdrücklich erwähnt und ihr Aufkommen den Ländern zuweist. Geklärt dürfte auch sein, dass der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und insbesondere das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit es von Verfassungs wegen ausschließen, verschiedene Arten von Vermögensgegenständen nicht nach einheitlichen Maßstäben zu bewerten. Privilegierungen einzelner Vermögensgegenstände, wie sie bis zum Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts für das Grundvermögen im Vergleich zu anderen Vermögensbestandteilen wegen der Bewertung mit völlig überholten Einheitswerten erfolgten, sind unzulässig.

²⁷⁵ Siehe aus der umfangreichen Literatur etwa Butzer, *Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Abgabenlast*; derselbe, *StuW* '99, S. 227ff.; Jachmann, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung*; dieselbe, *StuW* '96, S. 97ff.; dieselbe, *Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit*; dieselbe in *Festschrift für H. Schiedermaier*, S. 396ff.; Lang, *NJW* '00, S. 457ff.; derselbe in *Festschrift für K. Vogel*, S. 173ff.; Seer, *FR* '99, S. 1280ff.; derselbe, *DStJG*, S. 106ff.; ferner Felix, *BB* '95, S. 2244; derselbe, *NJW* '96, S. 703ff.; K. Vogel in *Festschrift für H. Maurer*, S. 297ff.; derselbe in *Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht*, S. 532ff.; Eschenbach, *DStZ* '97, S. 413ff.; Lücke, *DVBl.* '01, S. 1469ff.

²⁷⁶ Siehe etwa Arndt/Schumacher, *NJW* '95, S. 2603ff.; Birk, *DStJG*, S. 20ff.; P. Fischer, *FR* '99, S. 1292ff.; mit der Erwidern von Seer, *FR* '99, S. 1296f.; Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, S. 449ff.; Weber-Grellet, S. 65ff.

Selbst wenn man entgegen der hier vertretenen Auffassung den Halbteilungsgrundsatz für aus dem Grundgesetz und insbesondere der Eigentumsgarantie ableitbar halten sollte, ist er jedenfalls bislang so unscharf, dass er nicht operationalisierbar sein dürfte. Dazu wären zunächst weitere Konkretisierungen erforderlich, die das Bundesverfassungsgericht vornehmen müsste. Das wird letztlich auch von den Befürwortern des Halbteilungsgrundsatzes nicht bestritten. Selbst dann wäre aber ein Vermögenssteuersatz von 0,7 % bei einem Einkommensteuersatz von in der Spitze 56 % nach der Aussage des geistigen Vaters des Halbteilungsgrundsatzes *P. Kirchhof* zulässig.²⁷⁷

Schon angesichts des gegenwärtigen höchsten Steuersatzes von 48 % bei der Einkommensteuer wäre eine entsprechende Erhöhung des Vermögenssteuersatzes zulässig. Wird der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer 2004 oder 2005 auf 42 % gesenkt, erlaubte dies auch bei Beachtung des Halbteilungsgrundsatzes eine weitere Erhöhung des Satzes der Vermögensteuer. Noch höhere Vermögenssteuersätze wären zulässig, wenn die Vermögensteuer als Umverteilungsinstrument eingesetzt würde, was im Vermögensteuerbeschluss ausdrücklich nicht als verfassungswidrig qualifiziert worden ist.

Deutliche Meinungsverschiedenheiten bestehen hinsichtlich der Verbindlichkeit der steuerpolitischen Aussagen des Vermögensteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts. Nach der hier vertretenen Auffassung stellen diese Aussagen obiter dicta dar, die den Gesetzgeber nicht binden. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass der für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensteuer seit längerem zuständige Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts das Verständnis der Eigentumsgarantie als Vermögensschutz, das der Zweite Senat entwickelt hat, ausdrücklich abgelehnt hat. Deshalb kann ausgeschlossen werden, dass der Erste Senat die Rechtsprechung des Zweiten Senats im Vermögensteuerbeschluss fortsetzen würde. Damit räumt das Grundgesetz dem Gesetzgeber für die Ausgestaltung der Vermögensteuer einen erheblichen Gestaltungsspielraum ein. Wie dieser Gestaltungsspielraum genutzt werden könnte, wird im Folgenden untersucht.

²⁷⁷ Kirchhof, JZ `82, S. 308.

D. Ausgestaltung einer Vermögensteuer

I. Regelungsmodelle

Da der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts 1995 nicht etwa die Erhebung einer Vermögensteuer für unzulässig erklärt, sondern nur den Gesetzgeber verpflichtet hat, bis zum 31. Dezember 1996 eine Neuregelung zu treffen, nach der nicht länger der einheitswertgebundene Grundbesitz und das zu Gegenwartswerten erfasste Vermögen mit demselben Steuersatz belastet wird, sind in der Folgezeit vielfältige Modelle einer verfassungsgemäßen Vermögensteuer entwickelt worden. Vor allem von Gewerkschaftsseite kamen mehrfach Vorschläge zur Wiederbelebung. So haben die DGB-Landesbezirke Berlin-Brandenburg und Bayern 1999 vorgeschlagen, das private Gesamtvermögen (einschließlich des Betriebsvermögens) zu besteuern, während das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaften nicht erfasst werden sollte.

Den privaten Haushalten würde ein Freibetrag von 500.000,- DM eingeräumt. Die Besteuerung sollte dann in drei Stufen erfolgen:

1. bei einem Vermögen bis 2 Millionen DM betrage der Steuersatz 1 %;
2. bis 5 Millionen 1,5 %;
3. darüber 2 %.

Gleichzeitig sollte der Solidaritätszuschlag stufenweise reduziert werden. Letztlich wurde ein Gesamtaufkommen von 17 Milliarden DM erwartet.²⁷⁸

Eine Initiative des Bundesrates unter Federführung der Länder Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen von Ende November 2002 enthielt ebenfalls einen Vorschlag zur Wiedereinführung der Vermögensteuer. Dabei wurden die möglichen Einnahmen auf rund 8 Milliarden Euro geschätzt. Bemessungsgrundlage sollte – wie bisher - das gesamte Vermögen sein. Vorgeschlagen wurde, dass alle natürlichen und juristischen Personen einer Besteuerung von 1 Prozent unterliegen. Allerdings sollten hohe Freibeträge gewährt werden. Im Einzelnen sind dies: 300.000,- Euro für Alleinstehende; zusätzliche 300.000,- Euro für den Ehepartner und jeweils 200.000,- Euro für jedes Kind. Steuerpflichtige über 60 Jahre und Schwerbehinderte sollten nochmals 100.000,- Euro Freibetrag erhalten.

²⁷⁸ Vgl. Eicker-Wolf, S. 4.

Betriebliche Vermögen sollten bis 2,5 Millionen Euro von der Steuer auszunehmen sein. Dabei sollte auch hier nur das tatsächliche Vermögen nach Abzug der Schulden in die Festsetzung eingehen.²⁷⁹ Kapitalvermögen würden zu 100 Prozent, Betriebsvermögen und Grundvermögen zu 80 Prozent und land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu 20 Prozent des Verkehrswertes erfasst.²⁸⁰ Die für das Grundvermögen angestrebte Erfassungsquote von 80 Prozent wird als Indiz dafür gewertet, dass die Vorschläge der Sachverständigenkommission „Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Vermögensbesteuerung“²⁸¹ aufgegriffen werden sollen.²⁸²

Eine weitere Studie haben Bach und Bartholmai als Forschungsprojekt des DIW im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung sowie der Gewerkschaften ver.di und IG Metall vorgelegt.²⁸³

Die Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer bildet nach diesem Vorschlag das Geldvermögen ohne Bargeldbestände und Versicherungsguthaben, die sich auf die private Altersversorgung beziehen, sowie das Sachvermögen ohne das Gebrauchsvermögen wie die eigengenutzte Wohnung, das private Auto und der Hausrat. Das Immobilien- und Betriebsvermögen wird mit 80 Prozent des tatsächlichen Wertes angesetzt.

In der Studie werden alternative Berechnungen mit unterschiedlich hohen Freibeträgen und Steuersätzen durchgeführt. Es wurden Freibeträge von 250.000,- und 50.000,- Euro angesetzt sowie Steuersätze von 0,5 Prozent, 1 Prozent und 1,5 Prozent. Dementsprechend würde das Vermögensteueraufkommen zwischen 8 und 40 Milliarden Euro schwanken.

Des Weiteren sei auf den Vorschlag der Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik (Memeorandum-Gruppe) hingewiesen.²⁸⁴ Nach deren Vorstellung sollte das Immobilienvermögen nach dem Ertragswert bewertet werden. Dabei sei das 18-fache der Jahresmiete anzusetzen. Jedem Haushalt sollte ein Freibetrag von 350.000,- Euro zustehen, der sich je Kind um 75.000,- Euro erhöht. Der Steuersatz wäre mit 1 Prozent auf das Nettovermögen zu veranschlagen. Dadurch wäre ein Vermögensteuerertrag in Höhe von 16 Milliarden Euro zu erzielen.

²⁷⁹ Vgl. Pressemitteilung des niedersächsischen Landespresse und Informationsamtes v. 26.11.2002, Gemeinsame Bundesratsinitiative Niedersachsens und Nordrhein-Westfalens: Vermögensteuer für Bildung und Kommunen; vgl. hierzu auch Eicker-Wolf, S. 5.

²⁸⁰ Handelsblatt v. 26. November 2002.

²⁸¹ Vgl. hierzu Drosdzol, DSz 2001, S. 692ff.

²⁸² Eisele, NWB, Heft 1/2, 2000, S. 8.

²⁸³ Bach/Bartholmai, Perspektiven der Vermögenbesteuerung in Deutschland.

Schon kurz nach dem Vermögensteuerbeschluss sind Anstrengungen unternommen worden, die Vermögensteuer wiederzubeleben. So hat bereits 1997 das Land Sachsen-Anhalt einen Antrag auf eine entsprechende EntschlieÙung des Bundesrates gestellt.²⁸⁵ Der Bundesrat sollte sich für eine angemessene Vermögensbesteuerung als Element eines gerechten Steuersystems einsetzen und die Bundesregierung zur entsprechenden Gesetzesinitiative aufgefordert werden. Danach sollten nur hohe private Vermögen besteuert werden. Unter Berücksichtigung der veränderten Bewertungsregelungen für Grundbesitz müsse der Steuersatz so festgelegt werden, dass er dem Charakter der Vermögensteuer als ergänzender Sollertragsteuer entspreche. Außerdem seien angemessene Freibeträge zu gewähren, um den weiteren Anforderungen der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung zu entsprechen. Der Antrag blieb aber ohne Erfolg.²⁸⁶

Auch die PDS-Bundestagsfraktion stellte 2001 einen ähnlichen Antrag auf eine Gesetzesinitiative der Bundesregierung²⁸⁷, der ebenfalls erfolglos war.²⁸⁸

Danach sollte das Gesamtvermögen der natürlichen Personen im Wege der Einzelveranlagung besteuert werden (Individualisierung des Vermögensteuerrechts).

II. Gegenstand der Vermögensbesteuerung

Bereits die Rechtsvergleichung hat gezeigt, dass eine Vermögensbesteuerung nicht notwendig Privatvermögen und Betriebsvermögen erfassen muss. So sind etwa in Frankreich nur natürliche Personen, nicht aber juristische Personen und Personenzusammenschlüsse vermögensteuerpflichtig.²⁸⁹ Auch die Unternehmensbesteuerung in Deutschland unterscheidet nicht nur im Einkommensteuerrecht zwischen ganz unterschiedlich ermittelten Überschuss- und Gewinneinkünften, sondern auch grundsätzlich zwischen der Besteuerung von Einkünften natürlicher Personen, die einkommensteuerpflichtig sind, und juristischer Personen, die der Körperschaftsteuer unterliegen. Beide Steuern weisen nicht nur unterschiedliche Sätze auf, sondern unterscheiden sich auch sonst nicht unerheblich.

²⁸⁴ Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik, Initiative zur Wiederbelebung der Vermögensteuer - Ein Schritt zu mehr sozialer Gerechtigkeit und wirtschaftlicher Vernunft.

²⁸⁵ BR-Drucks. 696/99 v.1.12.97.

²⁸⁶ BR-Drucks. 696/99-Beschl.v. 17.12.99.

²⁸⁷ BT-Drucks. 14/6112 v. 17.5.2001.

²⁸⁸ BT-Drucks. 14/7558 v. 22.11.2001.

²⁸⁹ Oben B. III. 1.

Versuche, ein verfassungsrechtliches Gebot zur rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung zu begründen, sind seit dem 33. Deutschen Juristentag 1924 unternommen worden, aber erfolglos geblieben.²⁹⁰ Das Bundesverfassungsgericht betont in ständiger Rechtsprechung zu Recht die weitgehende Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers bei der Erschließung von Steuerquellen. Es hält den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz für nicht verletzt, „solange sich die Verschiedenbehandlung mit finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen rechtfertigen lässt.“²⁹¹

Eine Besteuerung nur des Betriebsvermögens kann mit verschiedenen Argumenten gerechtfertigt werden: Aus volkswirtschaftlichen Erwägungen kann darauf verwiesen werden, dass die Besteuerung des Betriebsvermögens deshalb nicht sinnvoll erscheinen kann, weil Unternehmen die Steuerlast überwälzen können.

Dadurch trifft aber die Belastung weniger die „Vermögenden“ als Personen, die kein Vermögen haben. Insoweit liegt nach Tipkes Auffassung keine Ergänzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer im Sinne einer „Umverteilung“, sondern eine „Steuerillusion“ vor.²⁹² Letztlich könnte dieses Argument allerdings gegen die gesamte Unternehmensbesteuerung angeführt werden.

Weiter kann der Verzicht auf die Vermögensbesteuerung des Vermögens von Körperschaften mit dem Ziel der Förderung der Schaffung von Arbeitsplätzen begründet werden. Insoweit stellt sich die Frage, ob die stärkere Belastung kapitalintensiver als arbeitsintensiver Körperschaften durch eine Besteuerung ihres Vermögens volkswirtschaftlich erwünscht ist.²⁹³ Bei einer Beschränkung der Vermögensbesteuerung auf natürliche Personen entfielen zudem auch eine Doppelbelastung mit Vermögensteuer auf Ebene der Körperschaft und noch einmal auf Ebene des Gesellschafters.²⁹⁴ Auch dies würde zur Entlastung der Verwaltung bei der Veranlagung führen.

Weiterer Ansatzpunkt für eine neue Ausgestaltung der Vermögensteuer, vor allem auch im Zusammenhang mit einer Unternehmenssteuerreform, wäre ein Verzicht der

²⁹⁰ Tipke/Lang, § 8 Rn. 82 ff. mit umfangreichen Nachweisen zur Diskussion in Fn. 68.

²⁹¹ BVerfGE 85, 238 (244); st. Rspr.

²⁹² Tipke, GmbHR `96, S. 15.

²⁹³ Schumacher, DB `81, S. 813.

²⁹⁴ So Schumacher, DB `81, S. 815.

Vermögensbesteuerung des Betriebsvermögens.²⁹⁵ Allerdings ist dabei zu bedenken, dass nach Schätzungen, die allerdings nicht konkret belegt worden sind, ca. 60 Prozent des früheren Vermögensteueraufkommens aus der Belastung von Betriebsvermögen stammten.²⁹⁶ Hilfsweise wurde gefordert, die Vermögensteuersätze zu senken, die Vermögensteuer als Betriebsausgabe anzuerkennen oder die Bilanzwerte in die Vermögensaufstellung zu übernehmen.²⁹⁷ Gerade die Bewertung mit den Bilanzwerten würde zwar zu einer erheblichen Entlastung aller Beteiligten führen, bedingte aber zugleich neue Ungerechtigkeiten, solange Steuervergünstigungen in der Bilanzierung ihren Niederschlag finden.²⁹⁸

Gegen eine Beschränkung der Vermögensbesteuerung auf das Privatvermögen wurde vor allem im Rahmen der Abschlussberatungen zum Jahressteuergesetz 1997 von den damaligen Koalitionsfraktionen vorgebracht, dass eine solche Differenzierung zu nicht hinnehmbaren Gestaltungsmöglichkeiten führen würde.²⁹⁹

Befürchtet wird insoweit, dass es zu einer massiven Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen kommen würde, um einer Vermögensbesteuerung zu entgehen. Fraglich ist aber, inwieweit diese Angst berechtigt ist. Zum einen ist bei weitem nicht jeder Vermögensgegenstand geeignet, um in das Betriebsvermögen überführt zu werden. Voraussetzung ist eine betriebliche Veranlassung. Gerade bei Schmuckstücken, Kunstgegenständen etc. erscheint das fast aussichtslos.

Aber auch bei Grundstücken dürfte eine Überführung in das Betriebsvermögen in vielen Fällen eher schwierig oder zumindest nur mit hohem Aufwand möglich sein. Es würde oft abenteuerlich anmutende Konstruktionen erfordern, deren steuerliche Anerkennung zumindest als zweifelhaft erscheinen.

Selbst wenn die Überführung von Gegenständen des Privatvermögens in das Betriebsvermögen dem Steuerpflichtigen gelänge, wäre deren Sinn fraglich. Die Vermögensgegenstände unterfielen nunmehr dem betrieblichen Haftungsverbund mit allen Risiken, die damit notwendig einhergingen.

²⁹⁵ Vgl. Gattermann, BB '89, S. 917.

²⁹⁶ Vgl. Beichelt, StuW '97, S. 170; teilweise wird auch von 80-85 % des Aufkommens gesprochen, so z.B. Kirchhof auf dem Symposium zu Ehren von K. Vogel, vgl. Balke, StuW '96, S. 195 und Knobbe-Keuk, DB '89, S. 1307.

²⁹⁷ Vgl. Knobbe-Keuk, DB '89, S. 1307.

²⁹⁸ Knobbe-Keuk, DB '89, S. 1307.

²⁹⁹ Zweiter Bericht des Finanzausschusses zum Jahressteuergesetz 1997, BT-Drucks. 13/5952; vgl. auch Beichelt, StuW '97, S. 170.

Spätestens bei der Entnahme des Wirtschaftsgutes bzw. bei Veräußerung des Betriebes müssten die stillen Reserven zudem aufgedeckt werden und als Gewinn mit dem individuellen Einkommensteuersatz versteuert werden. Lohnenswert könnte allenfalls die Überführung von Vermögensgegenständen in das Betriebsvermögen sein, wenn feststeht, dass der Betriebsinhaber bei Unternehmensaufgabe bzw. –verkauf über 55 Jahre ist. Dann ließen sich die Begünstigungen der Freibeträge des § 16 EStG und der ermäßigte Steuersatz des § 34 EStG nutzbar machen. Insoweit scheinen die Gefahren einer Umgehung der Vermögensteuerpflicht wesentlich geringer zu sein als 1997 geltend gemacht wurde.

III. Bewertungsprobleme

Wird die Vermögensteuer wieder erhoben, wird sich das Bewertungsproblem stellen, das Anlass für das Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht war. Bewertungsfragen sind aber nicht etwa eine Besonderheit der Vermögensbesteuerung, sondern stellen sich fast bei jeder Steuererhebung.

Nur wenn Geldbeträge für die Höhe einer Steuer ausschlaggebend sind, kann auf eine Bewertung verzichtet werden. Der Wert von Sachgütern muss dagegen stets ermittelt werden. Diese Bewertung ist naturgemäß mit Unsicherheiten verbunden, wenn nicht ein Marktwert aufgrund eines aktuellen Marktvorgangs festgestellt werden kann.

Deshalb enthält das Bewertungsgesetz (BewG) allgemeine und besondere Bewertungsvorschriften. Soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, ist der Besteuerung der gemeine Wert zugrunde zu legen (§ 9 Abs. 1 BewG). Maßgebend für den gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes ist der Preis, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG). Dienen Wirtschaftsgüter einem Unternehmen, ist der sogenannte Teilwert anzusetzen. Das ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er das Unternehmen fortführen wollte. (§ 10 BewG). Der Teilwert berücksichtigt, dass ein Wirtschaftsgut dadurch einen höheren Wert erhält, dass es zu einem noch laufenden Betrieb gehört. Er beruht auf einer Schätzung, die nicht einfach ist. Deshalb bedient sich die Praxis zur Feststellung des Teilwerts sogenannter Teilwertvermutungen, die von der Rechtsprechung entwickelt worden sind. Das Unternehmensteuerrecht kennt mehrere Bewertungsfreiheiten, die aus Vereinfachungs- und wirtschaftspolitischen Gründen einen Ansatz mit einem niedrigeren Wert erlauben (z. B. § 6 Abs. 2 EStG).

Auch die Abschreibung für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 EStG erfolgt auf der Grundlage steuerrechtlicher Wahlrechte, die im Ergebnis zu stillen Reserven führen. Sie ergeben sich, wenn der Buchwert eines Wirtschaftsgutes niedriger ist als sein gemeiner Wert oder Verkehrswert. Letztlich fließt damit in jede einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich eine Vielzahl von Bewertungen ein, die auf vielfältige Weise ermittelt und der Besteuerung zugrund gelegt werden, aber keinesfalls immer oder auch nur im Regelfall den Wert eines Wirtschaftsgutes abbilden, der bei einer Veräußerung am Markt zu erzielen wäre. Jede Bewertung ist Ausdruck einer mehr oder weniger expliziten und normativ vorgegebenen Wertung.

Diese steuerrechtlichen Selbstverständlichkeiten, die das Erscheinungsbild der Besteuerungspraxis in Deutschland prägen, sind zu berücksichtigen, wenn Anforderungen an eine vermögensteuerrechtliche Bewertung formuliert werden.

Das Bundesverfassungsgericht verlangt, die Bewertungsmethoden müssten „die wirtschaftlichen Einheiten in einem gemeinsamen Annäherungswert erfassen, der eine Anwendung desselben Steuersatzes erlaubt.“³⁰⁰ Was darunter genau zu verstehen ist, bleibt offen.

Jedenfalls durfte der Gesetzgeber nicht im Bewertungsgesetz für die Einheitsbewertung in Zeitabständen von sechs Jahren eine allgemeine Feststellung der Einheitswerte von inländischem Grundbesitz im Wege der Hauptfeststellung anordnen (§ 21 Abs. 1 BewG) und dann die Neubewertung auf unbestimmte Zeit verschieben, so dass die Wertentwicklung des Grundbesitzes seit der letzten Hauptfeststellung 1964 nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer aufgenommen werden konnte, während andere Vermögensgegenstände gegenwartsnah bewertet wurden.³⁰¹ Ungereimtheiten traten vor allem deswegen auf, weil Grundvermögen mit dem Einheitswert, der lediglich 5 - 30 Prozent des Verkehrswertes darstellte, in die Bemessungsgrundlage einging (§ 4 I Nr. 1 VStG, § 114 I, III BewG), das Kapitalvermögen hingegen gem. § 9 BewG mit dem Verkehrswert.³⁰² Diese Systemwidrigkeit hat zu dem Verstoß gegen den Gleichheitssatz bei der Vermögensbesteuerung geführt, den das Bundesverfassungsgericht zutreffend als verfassungswidrig qualifiziert hat.

³⁰⁰ BVerfGE 93, 121 (143).

³⁰¹ BVerfGE 93, 121 (145).

³⁰² Meyding, DStR '92, S. 1115.

Das bis 1996 angewendete Verfahren der Einheitsbewertung nach dem Bewertungsgesetz ist auch deshalb der Kritik ausgesetzt, weil es die Ressourcen der Verwaltung, vor allem wegen seiner Personalintensität in großem Umfang in Anspruch nahm.³⁰³ Nicht verwunderlich ist insofern, dass seit 1935 überhaupt lediglich zwei Hauptfeststellungen beim Grundbesitz durchgeführt wurden, obwohl es derer neun hätten gewesen sein müssen.³⁰⁴ Dennoch ist es unter Bewertungsfachleuten unbestritten, dass ein Sachwertverfahren im Massengeschäft der Einheitsbewertung des Grundvermögens einfacher zu handhaben ist als ein Ertragswertverfahren.³⁰⁵ Unausweichlich bliebe jedoch eine neue Hauptfeststellung, die in regelmäßigen Abständen erneuert werden müsste.³⁰⁶

Fraglich ist, ob die erforderliche Hauptfeststellung von der Finanzverwaltung geleistet werden kann. Nach manchen Schätzungen wäre von einem zusätzlichen Personalbedarf von 4000 bis 5000 Mitarbeitern auszugehen.³⁰⁷

Die Probleme, die sich bei einer erstmaligen Hauptfeststellung in den neuen Bundesländern ergeben würden, kämen hinzu; sie sind nicht abschließend überschaubar, weil die Vermögensteuer bis zu ihrer Aussetzung 1997 in Ostdeutschland noch nicht erhoben wurde. Der Verwaltungskostenanteil der Vermögensteuer lag nach Angaben in der Literatur ohne Berücksichtigung der Einheitsbewertung bei 4 - 4,5 Prozent des Aufkommens, und damit um mehr als das Doppelte über dem der Einkommensteuer.³⁰⁸

Dieser Wert ist relativ hoch, scheint aber nicht unverhältnismäßig. Letztlich handelt es sich um Kosten des Rechtsstaates, der eine Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit voraussetzt.

Zudem ist auch eine Vermögensbesteuerung nach Maßgabe eines Ertragswertverfahrens nicht unproblematisch. Kirchhof hat die theoretische Konzeption des Ertragswertverfahrens für verschiedene Vermögensgegenstände aufgezeigt.³⁰⁹

Danach müsste der Ertragswert eines Grundstücks je nach Grundstücksnutzung in den wertbildenden Faktoren unterschiedlich beurteilt werden.

³⁰³ Vgl. nur Kruse, BB '89, S. 1349ff.; Moench, DStR '90, S. 335ff.; Balke, StuW '87, S. 364ff.

³⁰⁴ Meyding, DStR '92, S. 1115.

³⁰⁵ Vgl. Höll, DStR '80, S. 20 sowie Meyding, DStR '92, S. 1115, der darauf Bezug nimmt.

³⁰⁶ Meyding, DStR '92, S. 1116.

³⁰⁷ Meyding, DStR '92, S. 1116.

³⁰⁸ Vgl. Beichelt, StuW '97, S. 170.

³⁰⁹ Insgesamt dazu Kirchhof, Die Steuerwerte des Grundbesitzes.

So komme es beim Mietwohngrundstück vor allem auf die Ausstattung der Gebäude und dessen Lage an, während z.B. beim gewerblich genutzten Grundstück die unternehmerische Betätigung an sich von größerer Bedeutung sei als das Sacheigentum.³¹⁰

Insoweit würden sich schwierige Bewertungsfragen stellen, deren Beantwortung ebenfalls einen erheblichen Einsatz von Ressourcen erforderte. Zudem würde eine Umstellung der Vermögensbesteuerung auf ein Ertragswertverfahren nicht unerhebliche Komplizierungen mit sich bringen.³¹¹

Deshalb erscheint es sachgerecht, auch die Vermögensbesteuerung auf den Verkehrswert der Vermögensgegenstände auszurichten. Denkbar ist insoweit ein Modell, in dem die Steuerpflichtigen den Verkehrswert ihrer Vermögensgegenstände selbst einschätzen und diese Einschätzung in ihrer Steuererklärung kurz begründen. Die Finanzverwaltung könnte sich auf Stichproben beschränken. Die Notwendigkeit solcher Stichproben könnte sich daraus ergeben, dass ein potentiell Vermögensteuerpflichtiger ungeachtet hoher Einkünfte über einen längeren Zeitraum hinweg nach eigenen Angaben kein oder kein nach den Einkünften zu erwartendes Vermögen hat bilden können.

Denkbar wäre selbstverständlich auch eine Veröffentlichung von Steuerlisten, wie sie in einigen Ländern üblich ist. Die dadurch bewirkte Transparenz würde die Steuerehrlichkeit fördern.

IV. Vollzugsprobleme

Stichproben oder gar die Veröffentlichung von Steuerlisten würden zudem das Entstehen von Vollzugsproblemen verhindern, die mit der Vermögensbesteuerung wie mit jeder anderen Steuererhebung verbunden sein können. Manche Vermögensteuerpflichtige würden sich der Besteuerung ihres Vermögens ebenso zu entziehen suchen, wie es schon jetzt bei der Besteuerung von Kapitalerträgen anzunehmen ist. Wenn das Bundesverfassungsgericht an seiner Rechtsprechung festhalten sollte, dass der Gleichheitssatz nicht nur eine rechtliche, sondern auch eine tatsächliche Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen erfordert,³¹² ließen sich einschneidende Kontrollrechte der Finanzverwaltung kaum vermeiden.

³¹⁰ Kirchhof, Die Steuerwerte des Grundbesitzes, S. 70f.

³¹¹ Meyding, DStR `92, S. 1114.

³¹² So BVerfGE 84, 239 (268); 93, 121 (134).

Es erscheint jedoch in einem Rechtsstaat nicht hinnehmbar, dass auf eine dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Besteuerung verzichtet wird, nur weil die Steuerpflichtigen mit ihrem Gesetzesungehorsam drohen. Vielmehr sind in einer solchen Lage wirksame Kontrollen durchaus mit dem grundrechtlichen Freiheitsschutz vereinbar. Andernfalls käme es zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung steuerehrlicher Bürgerinnen und Bürger.

V. Freibeträge

Die Vermögensteuer zielt auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die sich aus dem Vermögen ergibt und von der auf Einkünften gründenden Leistungsfähigkeit zu unterscheiden ist. Das setzt eine gewisse Größe des Vermögens voraus. Nicht jeder Grundbesitz oder jedes Sparguthaben kann in diesem Sinne bereits sinnvoll als Vermögen bezeichnet werden. Was der Gesetzgeber als Steuerquelle definiert, die er mit der Vermögensteuer erschließen will, ist nach der Verfassungsrechtsprechung Gegenstand seiner Gestaltungsfreiheit.³¹³ Wo die Grenze gezogen wird, von der an von einem besteuerbaren Vermögen ausgegangen wird, kann der Gesetzgeber mit finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen rechtfertigen. Wenn der Steuergesetzgeber die Grenze sinnvoll zieht, wird er bereits durch die Ausgestaltung der Vermögensteuer den erforderlichen Verwaltungsaufwand sinnvoll begrenzen können.

Zu einem vergleichbaren Ergebnis kommen die steuerpolitischen Ausführungen im Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts.

Danach darf der Steuergesetzgeber „unter Berücksichtigung steuerlicher Vorbelastung des Vermögens ... in bestimmten Grenzen das vom Steuerpflichtigen zur Grundlage seiner individuellen Lebensgestaltung bestimmte Vermögen nicht durch weitere Besteuerung mindern.... Der Gesetzgeber hat die ökonomische Grundlage individueller Freiheit typisierend zu bemessen und von der Vermögensteuerlast freizustellen. Dabei liegt es nahe, dass er sich - ... – an den Werten durchschnittlicher Einfamilienhäuser orientiert.“³¹⁴

Der Beschluss liefert damit nur einen vagen Ansatzpunkt zur Bestimmung der „ökonomischen Grundlage individueller Freiheit“, nämlich den Wert des durchschnittlichen Einfamilienhauses. Auch nach dem Beschluss muss typisierend eine bestimmte Grenze festgelegt werden, die diesen Ansprüchen genügt.

³¹³ BVerfGE 85, 238 (244); st. Rspr.

³¹⁴ BVerfGE 93, 121 (141).

Wie lässt sich aber der durchschnittliche Wert für Grundstücke bzw. Häuser in unterschiedlichen Regionen bestimmen?

Soll also ein Vermögender, der ein Haus mit Luxusausstattung in der Eifel sein eigen nennt, mehr „Freiheitsschutz“ genießen, als ein Hausbesitzer eines kleinen und weniger luxuriös ausgestatteten, aber dafür in bester Lage Münchens stehenden Einfamilienhauses?

Letztlich werden sich diese Probleme zum Teil durch eine hinreichend hohe Grenze lösen lassen, deren Überschreitung erst die Annahme eines steuerbaren Vermögens rechtfertigt. Will der Gesetzgeber entsprechend den steuerpolitischen Vorstellungen des Vermögensteuerbeschlusses auf den Wert eines durchschnittlichen Familienhauses abstellen, muss er typisieren. Denkbar wäre immerhin, dass – etwa im Wege einer Durchführungsverordnung – für bestimmte Regionen mit außergewöhnlich hohen Grundstückspreisen der entsprechende Freibetrag vorsichtig angepasst würde. Dabei müsste einerseits berücksichtigt werden, dass allein eine überdurchschnittliche Höhe der Grundstückspreise noch keine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit desjenigen begründet, der sein Einfamilienhaus nur selbst nutzt und nicht auf dem Markt verwertet. Andererseits kann der höhere Verkehrswert, der nach freier Entscheidung realisiert werden könnte, auch bei der Vermögensbesteuerung vor Realisierung nicht völlig außer Betracht bleiben. Deshalb müsste eine Regionalisierung eines denkbaren Freibetrages für selbst genutztes Immobilienvermögen restriktiv gehandhabt werden, wäre aber von Verfassung wegen nicht ausgeschlossen, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit insoweit nicht automatisch parallel zur Entwicklung der Grundstückspreise steigt.

E. Zusammenfassung in Thesen

1. Die Analyse der Geschichte der Vermögensbesteuerung in Deutschland zeigt, dass die Vermögensteuer seit dem Ende des 19. Jahrhunderts die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belasten sollte, die auf dem Vermögensbesitz beruhte und deshalb von der Einkommensteuer nicht erfasst wurde.
2. Regelmäßig war der Steuersatz der Vermögensteuer so bemessen, dass sie aus den Vermögenserträgen beglichen werden konnte; in Notzeiten war jedoch eine Substanzbesteuerung selbstverständlich.
3. Die Vermögensbesitztheorie wird zur Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung auch in der Finanzwissenschaft vertreten; die Vielfalt der finanzwissenschaftlichen Ansätze und die Divergenzen in ihrer Beurteilung schließen es aber aus, sie im Sinne zwingender Vorgaben für das Steuerrecht zu verstehen.
4. Der rechtsvergleichend Überblick zeigt, dass eine Besteuerung des Vermögens – zum Teil beschränkt auf das Privatvermögen – in Deutschland vergleichbaren Staaten Europas selbstverständlich ist.
5. Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG zeigt, dass das Grundgesetz die Erhebung einer Vermögensteuer zumindest zulässt; das wird auch von den Gegnern einer Vermögensbesteuerung nicht bestritten.
6. Der Ausrichtung der Besteuerung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entspricht es, auch den Vermögensbesitz als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu belasten.
7. Aus dem Grundgesetz lässt sich nicht ableiten, dass die Vermögensteuer als Sollertragsteuer ausgestaltet werden müsste; entsprechende Äußerungen im Vermögensteuerbeschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts sind als obiter dicta steuerpolitischer Natur für den Gesetzgeber nicht verbindlich, zumal der für die Vermögensbesteuerung zuständige Erste Senat des Gerichts den Ansatz des Zweiten Senats ausdrücklich abgelehnt hat.
8. Auch der sogenannte Halbteilungsgrundsatz bindet den Steuergesetzgeber aus den vorstehend genannten Gründen nicht; angesichts der Rückführung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer stünde er zudem einer Wiedererhebung der Vermögensteuer nicht im Wege.

9. Bei einer erneuten Erhebung der Vermögensteuer müssten Grundstücke ebenso wie andere Vermögensgegenstände ihrem tatsächlichen Wert entsprechend bewertet werden; sinnvoll erscheint eine Bewertung aller Vermögensgegenstände nach dem Verkehrswert auf der Grundlage einer Einschätzung der Steuerpflichtigen, die von der Finanzverwaltung stichprobenartig zu überprüfen wäre.
10. Von Verfassungen wegen dürfte eine Vermögensbesteuerung sich auf das Privatvermögen beschränken, zumal eine nennenswerte Umwandlung von Privat- in Betriebsvermögen kaum zu erwarten wäre; bei der Ausschöpfung von Steuerquellen verfügt der Gesetzgeber nach ständiger Verfassungsrechtsprechung über einen großen Gestaltungsspielraum.
11. Vollzugsprobleme können nicht völlig ausgeschlossen, aber vermindert werden; ein Rechtsstaat darf vor offenem Rechtsungehorsam nicht zurückweichen, sondern muss ihm mit entsprechenden Kontrollen entgegen wirken.
12. Vermögen begründet erst ab einer gewissen, vom Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsspielraums zu definierenden Höhe an besteuerbare wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; dem ist durch ausreichende Freibeträge, die gegebenenfalls regional differenziert werden können, Rechnung zu tragen.