

mus, während nur zwei Arbeiten zur DDR-Rechtsgeschichte erschienen,⁴ beide 2008, also vor sieben Jahren. Die DDR-Rechtsgeschichte wird von Juristen momentan kaum noch untersucht. Das große Osteuropa-Projekt am Frankfurter Max-Planck-Institut ist ausgelaufen. 2006 erfolgte durch Inga Markovits nochmals eine umfassende Darstellung des Alltags eines DDR-Gerichts.⁵ Die letzte große Aufarbeitung des Themas erfolgte 2009 durch Michael Stolleis als Teilprodukt seiner großen Geschichte des Öffentlichen Rechts in Deutschland.⁶ Blickt man auf die sonstige Literatur zur DDR-Rechtsgeschichte, so handelt es sich fast ausschließlich um Darstellungen der Strafrechtsgeschichte der DDR und auch der strafrechtlichen Aufarbeitungsgeschichte nach 1989. Das DDR-Zivilrecht, das im Zentrum des vorliegenden Beitrags stand, ist seitdem kaum weiter untersucht worden.⁷ Bleibender Wert meines Beitrages könnte es daher sein, auf diese Themen neugierig gemacht zu haben. Wenn dies nur über den Umweg des Eyecatchers Nationalsozialismus möglich ist, so hat der Vergleich seine Aufgabe aus heutiger Sicht erfüllt.

⁴ Es handelt sich um *Martin Otto*, Von der Eigenkirche zum volkseigenen Betrieb: Erwin Jacobi (1884–1965), 2008 und *Matthias Willing*, „Sozialistische Wohlfahrt“. Die staatliche Sozialfürsorge in der Sowjetischen Besatzungszone und DDR (1945–1990), 2008.

⁵ *Inga Markovits*, Gerechtigkeit in Lüritz. Eine ostdeutsche Rechtsgeschichte, 2006.

⁶ *Michael Stolleis*, Sozialistische Gesetzlichkeit. Staats- und Verwaltungsrechtswissenschaft in der DDR, 2009.

⁷ Bezüge zum Zivilrecht finden sich etwa bei *Dietmar Kurze*, Sozialistische Betriebe und Institutionen als Verklagte im DDR-Zivilprozess, 2005 (Teil des Berliner Projekts); *Marion Hager*, Betriebliche Konfliktbehandlung in der DDR und in der Bundesrepublik, 2008; *Marion Röwekamp*, Quantität als Erfolgsgeschichte? Frauen in der Justiz der DDR, 2012; *Erich Buchholz*, Das DDR-Justizsystem – das beste je in Deutschland?, 2012.

Die Zukunft der Besteuerung von Vermögen aus rechtlicher Perspektive

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>I. Einleitung</p> <p>II. Politischer Ausgangspunkt und Erwartungen an eine stärkere Besteuerung von Vermögen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konsolidierungsbedarf der öffentlichen Haushalte und Haftungsrisiken durch die Eurokrise 2. Vermögensakkumulation seit dem 2. Weltkrieg und Vermögensungleichverteilung 3. Deckung des Finanzbedarfs öffentlicher Haushalte und Umverteilungsziele 4. Unterdurchschnittliche Belastung von Vermögen im internationalen Vergleich <p>III. Rechtsentwicklung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abnehmende Bedeutung des Vermögens als Besteuerungsgegenstand in der Vergangenheit 2. Zunahme von Substanzsteuer-elementen im Rahmen der Ertragsbesteuerung <p>IV. Rechtlicher Rahmen der Besteuerung von Vermögen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Überblick 2. Zuständigkeit für die Reform bzw. Einführung vermögensbezogener Steuern <ol style="list-style-type: none"> a) Ertragshoheit b) Gesetzgebungshoheit 3. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Besteuerung von Vermögen <ol style="list-style-type: none"> a) Rechtfertigungsbedürfnis | <ol style="list-style-type: none"> b) Nennung in der Finanzverfassung c) Rechtfertigung der Belastung von Vermögen unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit d) Vereinbarkeit einer Besteuerung von Vermögen mit Art. 14 Abs. 1 GG <p>4. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung von Vermögensteuern</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Gleichheitsgerechte Vermögensbesteuerung b) Freiheitsrechtliche Belastungsobergrenzen <p>V. Reformbedarf und Reformvorschläge</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer 2. Grüne Vermögensabgabe <ol style="list-style-type: none"> a) Einordnung als einmalige Vermögensabgabe i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG b) Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG c) Ausgestaltung der persönlichen und sachlichen Freibeträge 3. Einführung einer Euro-Zwangsanleihe 4. Zur Reform der bestehenden vermögensbezogenen Steuern <ol style="list-style-type: none"> a) Erbschaftsteuer b) Grundsteuer <p>VI. Zusammenfassung</p> |
|---|---|

I. Einleitung

Seit den Beschlüssen des Bundesverfassungsgericht aus 1995¹ und 2006² zur Vermögen- und zur Erbschaftsteuer ist die Diskussion um die Besteuerung von

¹ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 = GmbHR 1995, 668; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 = GmbHR 1995, 679 (Erbschaftsteuer I).

² BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = GmbHR 2007, 320 (Erbschaftsteuer II).

Vermögen nie zum Erliegen gekommen. Die seit 2001 veröffentlichten Armut- und Reichtumsberichte der Bundesregierung³ schüren den Ruf nach stärkerer Beteiligung „der Reichen“ an der Staatsfinanzierung. Die öffentliche Debatte schwilt an und verebht. Sie flammt regelmäßig vor Wahlkämpfen wieder auf, wird immer wieder durch neue Vorschläge wiederbelebt.

Geschehen ist seither nichts, obwohl die Länder wohl berechtigt wären, in Eigenregie Vermögensteuern einzuführen.⁴ Doch selbst rot-rote Länderbündnisse sind bisher davor zurückgeschreckt, im Alleingang Vermögensteuern zu erheben.⁵ Dies wirft die Frage auf, wie ernst die Ankündigungen von SPD, Bündnis 90/DIE GRÜNEN sowie der Linkspartei zu nehmen sind, im Fall der Übernahme von Regierungsverantwortung neue vermögensbezogene Steuern einzuführen. Möglicherweise handelt es sich nur um Wahlkampfretorik, Ankündigungen der Opposition, die im Falle einer Regierungsübernahme nicht weiter verfolgt werden. Der britische Labour-Politiker *Healey* hat das Dilemma zwischen politischer Ankündigung und legislatorischer Umsetzung treffend beschrieben:⁶

“You should never commit yourself in Opposition to new taxes unless you have a very good idea how they will operate in practice. We had committed ourselves to a Wealth Tax, but in five years I found it impossible to draft one which would yield enough revenue to be worth the administrative cost and the political hassle.”

Doch auch wenn unklar ist, ob der Ruf nach einem stärkeren Steuerzugriff auf das Vermögen eher wahlkampfaktisches Säbelrasseln als ernstgemeinte steuerpolitische Gestaltungsoption ist, bedarf es der fachlichen Aufarbeitung. Denn die Besteuerung von Vermögen ist nicht nur politisch umstritten, sondern birgt neben zweifelhaften ökonomischen Wirkungen⁷ nach wie vor auch viele offene rechtliche Fragen. Aufhorchen lässt zudem, dass das Stadium vager Ankündigungen in Parteiprogrammen und politischer 10-Punkte-Papiere überschritten ist. Sowohl zur Vermögensabgabe der Grünen⁸ als auch zur Vermögenssteuer der SPD liegen ausformulierte Gesetzesentwürfe⁹ vor. Damit existiert eine konkrete Grundlage für die verfassungsrechtliche Prüfung.

Auch geht es nicht nur um das Für und Wider einer allgemeinen Vermögensteuer oder die rechtlichen Voraussetzungen für einmalige Vermögensabgaben¹⁰ oder Zwangsanleihen¹¹. Vielmehr stehen sowohl Grundsteuer als auch Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsrechtlich unter Beschuss.

³ Vgl. Entwurf des 4. Armut- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012.

⁴ Zu den Kompetenzfragen s. unten IV.2.b).

⁵ Zu den Gründen *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2013, S. 1326.

⁶ Zitiert nach *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, Taxation of wealth and wealth transfers, in: Institute for Fiscal Studies (Hg.), Dimensions of Tax Design (Mirrlees Review 1), 2010, S. 737 ff., S. 782.

⁷ Siehe *Maiterth/Houben*, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung (IFSt-Schrift Nr. 483), 2012, S. 92 ff.

⁸ BT-Drucks. 17/10770.

⁹ Die Entwürfe der SPD sind zwar noch nicht offiziell veröffentlicht, liegen aber der Studie *Bach/Bezanoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 68 (2012) zugrunde.

¹⁰ Dazu unten IV.2.a) und V.2.

¹¹ Dazu unten V.3.

Gesichert ist, dass die Politik über kurz oder lang eine Entscheidung in Sachen Grundsteuerreform wird treffen müssen. Zwar mag es, solange nur der Bundesfinanzhof¹² und die herrschende Meinung im Schrifttum¹³ die Erhebung der Grundsteuer auf der Grundlage der veralteten Einheitsbewertung für verfassungswidrig halten, angehen, dass sich die Länder seit Jahren in der Berechnung verschiedener Modelle¹⁴ ergehen, ohne tätig zu werden. Doch irgendwann wird das Bundesverfassungsgericht entscheiden¹⁵ und die Politik zum Handeln zwingen. Dass das Bundesverfassungsgericht die schon in den 1995er Beschlüssen¹⁶ für gleichheitssatzwidrig erklärte Einheitsbewertung im Rahmen der Grundsteuer unbeanstandet lässt, ist nahezu ausgeschlossen.¹⁷ Welche Alternativen der Gesetzgeber hat, ist indes nicht nur politisch umstritten, sondern auch rechtlich ungeklärt.

Ebenso ungewiss ist die Zukunft der Erbschaftsteuer. Es scheint, als sei es auch nach zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts¹⁸ zur Erbschaftsteuer nicht gelungen, eine verfassungskonforme Gesetzeslage herzustellen. Zwar hat sich der Gesetzgeber infolge des zweiten Erbschaftsteuerbeschlusses aus dem Jahr 2006 bemüht, der Forderung nach realitätsgerechter Bewertung Rechnung zu tragen.¹⁹ Dennoch war auch die Erbschaftsteuerreform 2008 von massiven verfassungsrechtlichen Bedenken begleitet, die sich vor allem gegen die neuen Begünstigungstatbestände der §§ 13a ff. ErbStG richten.²⁰ Seither ist die Kritik nicht verstummt. Das Erbschaftsteuergesetz in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008²¹ wird aufgrund Richtervorlage des 2. Senats des Bundesfinanzhofs vom 27.9.2012²² erneut auf den verfassungsgerichtlichen Prüfstand kommen.

Damit sind die beiden verbliebenen Steuern auf Vermögen bzw. auf dessen Transfer, die Erbschaft- und die Grundsteuer, wenngleich aus unterschiedlichen Gründen, beide verfassungsrechtlich in Frage gestellt.

¹² BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897, 900 f.

¹³ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 6.

¹⁴ Zu den aktuell diskutierten Modellen siehe IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), Anhänge A3–A7.

¹⁵ Siehe insbesondere das anhängige Verfassungsbeschwerdeverfahren 2 BvR 287/11. In der Vergangenheit wurden Verfahren zur Grundsteuer allerdings nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG v. 3.3.2006 – 1 BvR 311/06, ZKF 2006, 213 (Beschwerde abgedruckt in ZSteu 2006, S. 136 ff.); BVerfG v. 21.6.2006 – 1 BvR 1644/05, ZKF 2006, 213. Siehe hierzu auch *Eisele*, Die Grundsteuer auf selbst genutzte Wohnimmobilien ist verfassungsgemäß, Der Gemeindehaushalt 2009, S. 206 ff., S. 208.

¹⁶ Siehe Fn. 1.

¹⁷ Zweifel an der Verfassungskonformität der Einheitswerte für Zwecke der Grundsteuer kommen andeutungsweise bereits in BVerfG v. 13.4.2010 – 1 BvR 3515/08, HFR 2010, 862, 864 zum Ausdruck. Siehe auch die Einschätzung etwa von *Schulmann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 8 f.

¹⁸ Siehe die Nachweise in Fn. 1 und 2.

¹⁹ Allerdings ebenfalls mit zweifelhaftem Erfolg, siehe *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 132 ff.

²⁰ Siehe *pars pro toto Seer*, Ubg 2012, 376 ff., 380 f.

²¹ BGBl. I 2008, 3018.

²² BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063; siehe auch die Beitrittsaufforderung an das BMF vom 5.10.2011 im Verfahren II R 9/11, BStBl. II 2012, 29.

Bei der Einführung neuer vermögensbezogener Steuern müsste der Gesetzgeber überzeugende Antworten für die verfassungsrechtlichen Fragen finden, soll das neue Regelwerk nicht sofort wieder in Karlsruhe landen. Zwar ist zu befürchten, dass die Politik unter Berufung auf die pro-futuro-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wonach dem Fiskus regelmäßig die Erträge aus verfassungswidrigen Steuern erhalten bleiben,²³ eine erhebliche Risikobereitschaft an den Tag legen wird. Andererseits hat das Bundesverfassungsgericht erst kürzlich in der Entscheidung zur Entfernungspauschale dem Umstand, dass die neue Regelung vom Anfang an starker verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt war, insofern Gewicht beigemessen, als es in diesem Fall die Rückabwicklung ex tunc für erforderlich erachtete.²⁴ Dies ist geradezu eine Aufforderung zu kritischer fachlicher Auseinandersetzung mit neuen vermögensbezogenen Abgaben bzw. Reformvorschlägen zur Sanierung von Grund- und Erbschaftsteuer.

Im Folgenden sollen zunächst die Motive²⁵ einer (stärkeren) Besteuerung von Vermögen analysiert werden, da sich die gesetzgeberischen Zielsetzungen auch in der steuerverfassungsrechtlichen Rechtfertigung niederschlagen. In einem zweiten Schritt wird der rechtliche Rahmen aufgezeigt, um sodann auf Fragen der konkreten Ausgestaltung der in der Diskussion stehenden Steuern einzugehen.

II. Politischer Ausgangspunkt und Erwartungen an eine stärkere Besteuerung von Vermögen

1. Konsolidierungsbedarf der öffentlichen Haushalte und Haftungsrisiken durch die Eurokrise

Die aktuelle steuerpolitische Diskussion über eine stärkere Heranziehung von „Reichen“, sei es im Rahmen der Einkommensteuer, sei es im Rahmen (neuer) Steuern auf das Vermögen, findet statt vor dem Hintergrund der Euro- und Staatsschuldenkrise. Bereits der über die Jahrzehnte aufgehäufte nationale Schuldenstand von aktuell rund 82 % des Bruttoinlandsprodukts im Jahr 2011²⁶ begründet erheblichen Konsolidierungsbedarf. Dank historisch niedriger Zinsen für deutsche Staatsanleihen scheint das nationale Schuldenproblem augenblicklich zwar weniger drückend. Dies kann sich aber bei Anstieg der Inflation und einer entsprechenden Erhöhung der Zinsen schnell ändern.

23 Ungeachtet der Kritik an der dogmatisch nicht begründbaren Abkehr vom Grundsatz der ex-tunc-Wirkung verfassungsgerichtlicher Judikate (siehe *Seer*, NJW 1996, 285 ff., 289; *Sangmeister*, StuW 2001, 168 ff., 179; *Heußner*, NJW 1982, 257 ff., 259) hält das BVerfG im Abgabenrecht weiterhin daran fest, dem Gesetzgeber lediglich zukunftsgerichtete Reformaufträge aufzulegen.

24 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 246; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 285 f.

25 Siehe hierzu auch *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Dissertation Frankfurt/Main 2005, S. 3.

26 Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht März 2012, Tab. 14.

Noch weit größere Lasten kommen auf den Bundeshaushalt zu, wenn die Eurogarantien²⁷ eingelöst werden müssen oder einzelne Euroländer aus der Eurozone ausscheiden, ganz zu schweigen von Einnahmeproblemen, die infolge eines Konjunkturerinbruchs bei Auseinanderfallen der Eurozone zu befürchten sind. Die nach wie vor ungelöste europäische Währungsfrage birgt damit ein politisches Drohpotential, das über die „üblichen“ Haushaltsprobleme in Normallage,²⁸ wie sie insbesondere durch mangelnde Haushaltsdisziplin verursacht werden, hinausgeht.

Ob dies auch an der Rechtfertigungslage etwas ändert, ist damit allerdings nicht gesagt. So beklemmend die finanzielle Situation der öffentlichen Haushalte ist,²⁹ folgt hieraus noch kein Pleinpouvoir für den Steuergesetzgeber. Reine Fiskalzwecke akzeptiert das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich nicht zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen.³⁰ Nicht beantwortet ist allerdings, ob dies auch für Krisenszenarien und Ausnahmezustände eines Auseinanderbrechens der Europäischen Währungsunion mit nicht absehbaren fiskalischen Folgen gilt (siehe unten IV.2.a) a.E.).

2. Vermögensakkumulation seit dem 2. Weltkrieg und Vermögensungleichverteilung

Gleichzeitig scheint es, als läge mit dem Vermögen eine große Steuerquelle weitgehend brach. Seit dem 2. Weltkrieg hat Deutschland eine zuvor nicht gekannte Phase relativ ungestörter Vermögensakkumulation erlebt. Für 2012 wird das Nettovermögen deutscher Privathaushalte mit rund 10 Billionen Euro angegeben.³¹ Dabei hat sich das Privatvermögen im Zeitraum zwischen 1992 und 2012 verdoppelt.³² Schon dieses Volumen der potentiellen Steuerquelle Vermögen weckt Begehrlichkeiten, insbesondere wenn man ihr die im gleichen Zeitraum drastisch angestiegene Staatsverschuldung gegenüberstellt.

27 Der deutsche Haftungsanteil an den Rettungsschirmen beläuft sich auf max. 190 Mrd. Euro (Art. 8 Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 i.V.m. Anhang I ESMV). Vgl. dazu auch BVerfG v. 12.9.2012 – 2 BvR 1390/12, NJW 2012, 3145, 3152.

28 Zur Unterscheidung zwischen Normal- und Ausnahmelage siehe *Heun*, in: Dreier (Hg.), GG Suppl., 2010, Art. 109 Rz. 42; *Kirchhof*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck (Hg.), GG-Kommentar, 6. Aufl. 2010, Art. 109 Rz. 91; *Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, S. 592; *Kube*, in: Maunz/Dürig (Hg.), GG, Art. 109 Rz. 164 ff.; *Lenz/Burgbacher*, NJW 2009, 2561 ff., 2563; *Harms*, Verfassungsrecht in Umbruchsituationen, Dissertation Baden-Baden 1999, S. 127 ff., 133 ff.

29 Siehe nur die Kampfschrift von *Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger, 2012.

30 St. Rspr., siehe bereits BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80; ferner BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, 89; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 182; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 236 f.

31 Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. XXXIX. Im Dritten Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, BT-Drucks. 16/9915, S. 174 wird für 2002 noch die Zahl von 7,8 Billionen Euro angegeben.

32 Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. XXXIX.

Zwar gibt es – Sparapelle scheinen gegenüber der Politik nicht zu fruchten – auf den staatlichen Einnahmebedarf andere gesetzgeberische Antworten, die beträchtlich einfacher umzusetzen wären als die Besteuerung von Vermögen. So ließe sich mit der legislativ denkbar unproblematischen Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes um 1 % ein Mehraufkommen von rund 8 Mrd. Euro erwirtschaften.³³ Politökonomisch hat die Heranziehung „der Reichen“ jedoch signifikante Vorteile, geht es doch – je nach Ausgestaltung³⁴ – nur um eine verschwindend geringe Zahl potentieller Wähler, wohingegen Umsatzsteuererhöhungen stets von breit angelegten Verteilungsdiskussionen (Stichwort: „Umverteilung von unten nach oben“) begleitet sind. Die Besteuerung der Reichen lässt sich dagegen politisch als „gerecht“ verkaufen.

In der Tat ist nicht hinweg zu diskutieren, dass es seit den 1970er Jahren zu einer Zunahme der Ungleichverteilung der Vermögenskonzentration innerhalb der Bevölkerung gekommen ist.³⁵ Nach einer Untersuchung aus dem Jahr 2007³⁶ besitzen die reichsten 10 % der Bevölkerung mehr als 60 % des privaten Gesamtvermögens. Auf das reichste 1 % entfällt ein Anteil von 23 % des Gesamtvermögens. Dagegen verfügen die unteren 50 % der Bevölkerung nur über rund 1 % des Gesamtvermögens.³⁷

Zudem divergieren die Vermögensbestände stark nach Altersklassen: Das höchste durchschnittliche Nettovermögen findet sich in der Gruppe der 56–65-Jährigen; im Alter sinkt es nur leicht ab. Diese Ansammlung von Vermögen im höheren Lebensalter führt zu der Forderung, stärker an dem im Erbgang übergehenden Vermögen zu partizipieren.³⁸ Infolge der langen Periode ununterbrochener Vermögensakkumulation ist die jährliche Erbmasse rapide angestiegen.³⁹ Im Zeitraum von 2011 bis 2020 werden Werte in Höhe von 2,5 Billionen Euro vererbt.⁴⁰

3. Deckung des Finanzbedarfs öffentlicher Haushalte und Umverteilungsziele

Die aktuelle Debatte verbindet die Suche nach neuen Finanzquellen mit Umverteilungsideen. Historisch war Umverteilung zwar kein primäres Ziel der Besteuerung von Vermögen,⁴¹ sondern die Anknüpfung an das Vermögen sollte

33 Vgl. etwa *Wiegand*, FR 2010, 401 ff., 406, der nicht nur die einfache Umsetzbarkeit hervorhebt, sondern auch die geringen Auswirkungen auf das Wirtschaftswachstum.

34 Siehe unten V.1. und V.2.c).

35 Siehe hierzu Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2009/10, BT-Drucks. 17/44, S. 322 ff.

36 Vgl. Sozio-oekonomisches Panel (SOEP) des DIW, hierzu *Frick/Grabka*, Gestiegene Vermögensungleichheit in Deutschland, DIW-Wochenbericht 4 (2009), S. 54 ff.

37 Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 334.

38 *Eißel*, Argumente für höhere Steuern auf Erbschaften und Vermögen, Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 98 (2003), S. 8 ff., S. 13.

39 Hierzu Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 334 ff.

40 Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 336.

41 *Birk*, DStJG 22 (1999), S. 7 ff., S. 13 f.; *Arndt*, DStJG 22 (1999), S. 25 ff., S. 27.

Ermittlungsschwierigkeiten hinsichtlich der Vermögenserträge überwinden. Die moderne Vermögensteuerrückblick hatte dagegen stets auch zum Ziel, auf die Vermögensverteilung innerhalb der Bevölkerung einzuwirken.⁴²

Was im Vordergrund steht, lässt sich schwer beurteilen. Die Grüne Vermögensabgabe soll bei einem Steuersatz von 1 % über einen Zeitraum von 10 Jahren 100 Mrd. Euro erbringen.⁴³ Das Aufkommensvolumen der seitens des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) evaluierten Wiederbelebung der Vermögensteuer wird auf 16,5 Mrd. Euro p.a. geschätzt (Steuersatz 1 %).⁴⁴ Verglichen mit dem im „worst case“ aus den Eurogarantien resultierenden Finanzbedarf sind dies eher bescheidenere Summen, was vor allem auf die großzügigen Freibeträge zurückzuführen ist. Freilich lässt sich das Aufkommen bei entsprechender Steuersatzerhöhung und Freibetragskürzung schnell signifikant anheben. Die neuerdings ebenfalls diskutierten Zwangsanleihen⁴⁵ sollen bei einem Anleiheatz von 10 % auf einen Schlag ein Volumen von 230 Mrd. Euro einbringen. Es handelt sich folglich nicht um reine Symbolpolitik, sondern es werden handfeste Aufkommensinteressen verfolgt.

Tatsächlich tragen Erbschaft- und Schenkungsteuern ebenso wie Vermögensteuern in den allermeisten Volkswirtschaften nur zu einem sehr geringen Teil zum Steueraufkommen bei.⁴⁶ Das geringe Steueraufkommen steht in einem signifikanten Missverhältnis zu den volks- und einzelwirtschaftlichen Konsequenzen einer Besteuerung von Vermögen und Erbschaften.⁴⁷ Abwanderungsbewegungen ermöglichen es gerade großen, volkswirtschaftlich wichtigen Vermögen, der Besteuerung auszuweichen. Auch die Hoffnung auf eine gegenüber Konjunkturschwankungen resistente Steuerquelle⁴⁸ dürfte nicht aufgehen. Vermögensteuern belasten in Krisenzeiten die unternehmerische Liquidität extrem,⁴⁹ entfalten zusätzliche destabilisierende Wirkung und beeinträchtigen damit auch die Fähigkeit zur Steuerzahlung.

Dass derartige Effekte von den Protagonisten einer stärkeren Besteuerung von Vermögen ausgeblendet werden, lässt auf die Präponderanz von Umverteilungszwecken schließen. Dabei wird sowohl der Konnex zur Staatsschulden-

42 Zum Vergleich: 1995 betrug das Vermögensteueraufkommen 7,8 Mrd. DM.

43 BT-Drucks. 17/10770, S. 13; vgl. auch die Berechnungen des DIW *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 59 (2010), S. 53 ff.

44 Vgl. *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 68 (2012), S. 6 u. 50.

45 Vgl. den Vorschlag des DIW *Bach*, DIW-Wochenbericht 28 (2012), S. 3 ff., S. 10.

46 *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 92 machen darauf aufmerksam, dass der in anderen Staaten zum Teil deutlich höhere Anteil vermögensbezogener Steuern am Gesamtaufkommen nahezu ausschließlich auf die Grundsteuer zurückzuführen ist.

47 *Lang*, DStJG 22 (1999), S. 1 ff.

48 *Kahrs*, KJ 1997, 201 ff., 209 f.

49 Zu den Auswirkungen auf die unternehmerischen Kapitalkosten s. *Spengel/Zinn*, StuW 2011, 173 ff.

krise als auch zur Finanzierung von Bildung hergestellt.⁵⁰ Entschuldung und Bildungsfinanzierung werden zu neuen Komponenten einer die Vermögensbesteuerung motivierenden Umverteilungsideologie. Aufgrund der starken Konzentration des Vermögens in den oberen Altersklassen ab dem 56. Lebensjahr scheint es plausibel, die vermögende ältere Generation überproportional zum Abbau der Staatsverschuldung heranzuziehen, um nachfolgenden Generationen keinen Schuldenberg zu hinterlassen. Dies lässt sich als Frage der Generationengerechtigkeit auffassen.⁵¹ Im Hinblick auf den ebenfalls angestrebten Einsatz des Vermögensteueraufkommens für eine verbesserte Bildungsfinanzierung geht es um klassische Umverteilungsziele zwischen Reichen und Armen. Schließlich soll die Vermögensteuer einem gesellschaftlichen Auseinanderdriften entgegenwirken. Die „Schere zwischen Arm und Reich“ dürfe nicht weiter auseinandergehen.⁵² Hieraus wird vor allem die Forderung nach einer hohen Vermögensteuer/Vermögensabgabe für so genannte Superreiche mit Großvermögen⁵³ abgeleitet. Auf dieser Linie argumentiert beispielsweise auch die OECD für eine Anhebung von Vermögensabgaben.⁵⁴

4. Unterdurchschnittliche Belastung von Vermögen im internationalen Vergleich

Für eine stärkere Besteuerung von Vermögen wird zudem immer wieder auf internationale Vergleichszahlen hingewiesen.⁵⁵ Deutschland belaste Vermögen verglichen mit anderen Ländern weit unterdurchschnittlich.⁵⁶ Für das Jahr 2010 ergibt sich nach den OECD-Statistiken⁵⁷ für Deutschland ein Anteil am Gesamtsteueraufkommen von knapp 0,9 %, während der Durchschnitt der OECD-Staaten bei 1,8 % lag (Grundsteuer, Vermögensteuer, Erbschaft- und

50 Vgl. www.spd.de/linkableblob/17144/data/finanzkonzept_2011_09_05.pdf; Vermögensbesteuerung als Bestandteil eines „Nationalen Paktes für Bildung und Entschuldung“ (letzter Zugriff: 11.8.2015).

51 Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 11.

52 Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 11.

53 Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 12; Beschränkung auf die „allerreichsten Bevölkerungsteile“.

54 Vgl. OECD, *Divided we stand. Why Inequality keeps rising*, 2011; außerdem insbesondere die diversen Stellungnahmen des DGB unter www.dgb.de; das Steuerprogramm von Bündnis 90/Die Grünen, abrufbar unter <http://www.gruene.de/einzelansicht/artikel/steuern.html>, die Beschlüsse des SPD-Parteitag 2011, http://www.spd.de/aktuelles/Parteitag_2011/21424/beschluesse_bpt_2011.html und die Stellungnahme der Linken, abrufbar unter <http://www.linksfraktion.de/themen/vermoegensteuer/> (letzter Zugriff: 11.8.2015).

55 Vgl. etwa *Bremische Bürgerschaft*, Drucks. 18/401 vom 3.5.2012.

56 *Eißel*, *Argumente für höhere Steuern auf Erbschaften und Vermögen, Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 98 (2003), S. 8 ff., S. 12. Zum empirischen Befund im Einzelnen *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 90 ff.

57 OECD Revenue Statistics 2012, siehe auch Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: *Lebenslagen in Deutschland*, Stand 17.9.2012, S. 338.

Schenkungssteuer, Kapitalverkehrssteuer und Grunderwerbsteuer), wobei vor allem die Grundsteuer ins Gewicht fällt.⁵⁸

Auch wenn der Blick ins Ausland keine normativen Schlussfolgerungen erlaubt, so lässt sich hieraus empirische Evidenz ableiten, dass Vermögen höher besteuert werden *kann*. Ob es allerdings höher besteuert werden *sollte*, ist eine hiervon deutlich zu trennende Frage.

Zudem ist der Verweis auf internationale Durchschnittsbetrachtungen häufig schief, weil die Heterogenität der Abgabensysteme die Vergleichbarkeit erheblich beeinträchtigt. Undifferenzierte Ländervergleiche nach starrem Schema⁵⁹ führen zu Fehlschlüssen. Insbesondere bei der auf lokaler Ebene erhobenen Grundsteuer⁶⁰ müsste die Gesamtheit auch außersteuerlicher Kommunalabgaben, die in Deutschland *neben* der Grundsteuer erhoben werden, in anderen Ländern wie Großbritannien aber in diese integriert sind, berücksichtigt werden, um eine Vergleichbarkeit zu gewährleisten. Auch die jeweilige Gesamtabgabenlast müsste vergleichend in den Blick genommen werden.⁶¹

III. Rechtsentwicklung

1. Abnehmende Bedeutung des Vermögens als Besteuerungsgegenstand in der Vergangenheit

Gegenläufig zu der aktuellen Renaissance der Vermögensteuerrückkehr ist es in den vergangenen Jahrzehnten zu einem kontinuierlichen Abbau von Steuern auf das Vermögen gekommen.

Obwohl die allgemeine Vermögensteuer in Deutschland zum historisch überkommenen Steuerbestand gehört,⁶² wird sie seit dem Veranlagungszeitraum 1997 nicht mehr erhoben. Zwar war der Verzicht auf die Vermögensteuer infolge des Halbteilungsbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995⁶³ nicht freiwillig. Ernstzunehmende Anstrengungen zur Reform der Vermögensteuer wurden jedoch – ungeachtet parteipolitischer Bekenntnisse⁶⁴ – nach Verstreichen der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist zum 31.12.1996 nicht mehr unternommen.

Obwohl nicht unmittelbar vom Vermögensteuerbeschluss des BVerfG tangiert, wurde auch die Gewerbekapitalsteuer als besondere Vermögensteuer auf Un-

58 Siehe *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 92.

59 Siehe z. B. KPMG, *Vermögensbesteuerung – wer besteuert wie?*, 2012.

60 Zur überdurchschnittlichen Bedeutung der Grundsteuer im internationalen Vergleich siehe *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 92.

61 Siehe auch *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 92.

62 Als Ergänzungsteuer zur Einkommensteuer in Preußen bereits 1893 eingeführt und durch Gesetz vom 8.4.1922, RGBl. 1922 I, 335, als allgemeine Reichsteuer weitergeführt. Siehe zur Entwicklung bis zum Vermögensteuerreformgesetz vom 17.4.1974, BGBl. I 1974, 49, *Helmert*, *Der Wert im Vermögensteuerrecht*, 1984, S. 51 ff.

63 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 = GmbHR 1995, 668.

64 Als politisches Ziel wird die Wiedereinführung der Vermögensteuer konstant in den Wahlprogrammen der SPD aufgeführt, vgl. etwa SPD-Wahlprogramm 1998, S. 20.

ternehmensvermögen wenig später zum 1.1.1998 abgeschafft.⁶⁵ Maßgeblich waren dabei nicht rechtliche Bedenken gegen die Heranziehung des Gewerkekapitals als steuerliche Bemessungsgrundlage, sondern der Gesetzgeber wollte die Substanzbesteuerung als Wettbewerbsnachteil für die deutsche Wirtschaft beseitigen.⁶⁶

Erbschaft- und Schenkungsteuer werden zwar, obwohl ihre Abschaffung politisch diskutiert wird,⁶⁷ weiterhin erhoben. Das Aufkommen verharrt aber auf relativ niedrigem Niveau. Der Gesetzgeber hat weder die 1995er⁶⁸ noch die 2006er⁶⁹ Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer dazu genutzt, das Erbschaftsteueraufkommen anzuheben. Im Gegenteil, unmittelbar nach Ergehen der Entscheidung aus 2006 hat die Politik beteuert, es werde nicht zu einer Erhöhung der Erbschaftsteuer kommen.⁷⁰ Betrachtet man die Aufkommensentwicklung der Erbschaftsteuer, wurde dieses Versprechen erfüllt. Das Erbschaftsteueraufkommen lag vor und nach der Reform bei etwas mehr als 4 Mrd. Euro.⁷¹

Als stärkste vermögensbezogene Steuer stellt sich mittlerweile mit einem Aufkommen von rund 11 Mrd. Euro die Grundsteuer dar. Aber auch diese wurde nicht signifikant erhöht. Zwar stieg das Aufkommen aus der Grundsteuer zwischen 1999 und 2009 um rund 27 %. Dies entspricht aber ziemlich exakt dem Anstieg des Gesamtsteueraufkommens im selben Zeitraum. Von einer Aufwertung der Grundsteuer kann also keine Rede sein. Steigende kommunale Hebesätze⁷² kompensieren lediglich die Stagnation der einheitswertgebundenen Bemessungsgrundlage.

65 Durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

66 BT-Drucks. 13/7000, S. 19.

67 Vgl. hierzu *Eckert*, Darf der Gesetzgeber die Erbschaftsteuer abschaffen? Überlegungen zur systematischen Stellung der Erbschaftsteuer im deutschen Steuerrecht, in: FS Spiegelberger, 2009, S. 79 ff.

68 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 = GmbHR 1995, 679 (Erbschaftsteuer I).

69 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = GmbHR 2007, 320 (Erbschaftsteuer II).

70 So die CDU und SPD unter <http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/diskussion-um-ausgestaltung-der-neuen-erbschaftsteuer-koalition-beruhigt-eigenheimbesitzer/2763934.html> sowie <http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/diskussion-um-ausgestaltung-der-neuen-erbschaftsteuer-koalition-beruhigt-eigenheimbesitzer/2763934.html> (letzter Zugriff: 11.8.2015); s. ferner BR-Drucks. 4/08, S. 38.

71 BT-Drucks. 17/9093 zur (vorübergehend) eher sogar rückläufigen Tendenz des Aufkommens. Zur Verteilung innerhalb der Länder siehe auch BT-Drucks. 16/5706. Dabei ist die Anzahl steuerpflichtiger Erwerbe deutlich zurückgegangen, vgl. Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 335.

72 *Beland*, Realsteuern 2011 (IFSt-Schrift Nr. 475), 2011, S. 60 ff.

2. Zunahme von Substanzsteuerelementen im Rahmen der Ertragsbesteuerung

Nicht unterschlagen werden sollte in diesem Kontext allerdings die Zunahme ertragsunabhängiger Besteuerungselemente im Rahmen der Ertragsteuern.⁷³ Bruttobemessungsgrundlagen infolge von Abzugsverboten für Erwerbenaufwendungen sind – insbesondere wenn man Vermögenssteuern als Sollertragsteuern zu rechtfertigen versucht (dazu unten IV.3.c)bb)) – einer Vermögensbesteuerung wirkungsgleich.⁷⁴ Besonders augenfällig wird dies im Rahmen der Kapitaleinkommensbesteuerung. Deutlich machen lässt sich die Nähe einer Bruttobesteuerung von Vermögenserträgen zu einer Vermögenssollertragsteuer anhand des niederländischen „Boxensystems“.⁷⁵ In Box 3 wird das Einkommen aus Sparguthaben und Anlagen typisiert als fester Ertrag in Höhe von 4 % der zugrunde liegenden Vermögenswerte (Bruttovermögen abzüglich Verbindlichkeiten) angesetzt. Die deutsche Abgeltungsteuer unterscheidet sich zwar insofern, als Bemessungsgrundlage weiterhin der Kapitalertrag ist. Die Belastung des Bruttoertrags in Höhe von 25 % führt jedoch in Abhängigkeit zur Höhe der nichtabziehbaren Erwerbenaufwendungen zu einer Belastung der Vermögenssubstanz. Ähnliche Wirkungen ergeben sich infolge der Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG. Diese Effekte sind bei der Entscheidung für die Einführung zusätzlicher Steuern auf den Vermögensbestand zu berücksichtigen, wobei eine Schwierigkeit der Einbeziehung darin liegt, dass Betriebsausgabenabzugsverbote und Hinzurechnungen nicht zu einer Anknüpfung an das vorhandene Vermögen führen, so dass sich die Höhe der Belastung der betrieblichen Vermögenssubstanz nicht ohne weiteres ermitteln lässt. Steuern, die durch Einbeziehung von Aufwand in die Bemessungsgrundlage entstehen, müssen auch von vermögenslosen Unternehmen gezahlt werden. Die Gesamtbelastung aus Bruttobesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer und einer hierzu hinzutretenden Vermögenssteuer hängt ab von der tatsächlichen Rendite,⁷⁶ was generalisierende Aussagen hinsichtlich einer etwaigen Verletzung des Übermaßverbots⁷⁷ erschwert.

IV. Rechtlicher Rahmen der Besteuerung von Vermögen

1. Überblick

Die Besteuerung von Vermögen wird nicht nur politisch äußerst kontrovers diskutiert, sondern ist trotz der hierzu ergangenen Entscheidungen des Bundes-

73 S. *Kußmaul/Zabel*, Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung?, BB 2007, 967 ff., 971 ff.; o.V., Status:Recht 2009, S. 212.

74 *Broer*, Die Unternehmensteuerreform 2008/2009 in Deutschland, 2010, S. 13.

75 Dazu *van den Tillaart/Lohuis/Stevens*, IStR 2001, 171 ff.; *Kowallik*, IStR 2000, 300 ff., 301 f. Siehe auch den Vergleich des niederländischen Systems zu anderen Vermögenssteuern bei *Bach/Haan/Maiterth/Sureth*, Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften. Konzepte, Aufkommen und wirtschaftliche Wirkung, Kurzfassung, hg. vom DIW, 2004, S. 9.

76 Zu diesen Interdependenzen im Einzelnen *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 95 ff.

77 Siehe hierzu unten IV.4.b).

verfassungsgerichts auch rechtlich nach wie vor ungeklärt. Die Unsicherheit beginnt bei den Zuständigkeiten. Insbesondere die Frage, inwieweit die Länder über eigene Gesetzgebungskompetenzen verfügen, ist umstritten (siehe unten 2.b)). Noch schwerwiegender ist indes die Unsicherheit hinsichtlich der materiell-rechtlichen Fragen. Bereits die Frage der generellen Zulässigkeit von Steuern auf den Vermögensbestand wird sehr unterschiedlich beurteilt (dazu unten 3.). Zur Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen gibt es zwar mit dem Verkehrswert eine relativ konstante Richtschnur aus der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts.⁷⁸ Inwieweit Abweichungen als Folge einer aus verwaltungspraktischer Sicht unerlässlichen Typisierung verfassungsrechtlich tolerabel sind (dazu unten 4.a)bb)), ist dagegen ebenso ungeklärt wie die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers bei der Normierung von Vergünstigungstatbeständen (dazu unten 4.a)cc)). Offen ist ferner die sich vor allem bei der Reform der Grundsteuer stellende Frage, ob alternative Bemessungsgrundlagen bei konsequenter Umsetzung ebenfalls denkbar sind (siehe hierzu unten V.4.b)cc)).

2. Zuständigkeit für die Reform bzw. Einführung vermögensbezogener Steuern

a) Ertragshoheit

Die Erträge von Grundsteuer, Erbschaftsteuer und der früheren Vermögensteuer sind kompetenziell sämtlich den Ländern bzw. den Kommunen zugeordnet (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 u. 2, Abs. 6 Satz 1 GG). Diese finanzverfassungsrechtliche Zuordnung der Ertragshoheit berührt auch die Eignung vermögensbezogener Steuern für die fiskalischen Zielsetzungen. Einerseits ist eine Stärkung der Landeshaushalte unerlässlich, um den Ländern ab 2020 die Einhaltung der Schuldenbremse mit Nullverschuldungsziel (Art. 109 Abs. 3 Satz 1 GG)⁷⁹ zu ermöglichen. Andererseits sind jedenfalls die herkömmlichen vermögensbezogenen Steuern ungeeignet, um die speziell den Bund treffenden Haushaltsrisiken der Eurokrise aufzufangen.

Abhilfe sucht der Vorschlag von Bündnis 90/DIE GRÜNEN, die mit ihrem Eintreten für eine einmalige Vermögensabgabe nicht nur die Gesetzgebungskompetenz, sondern auch die Ertragszuständigkeit von der Länder- auf die Bundesebene ziehen wollen (s. hierzu im Einzelnen unten V.2.a)). Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG weist das Aufkommen der „einmaligen Vermögensabgaben und der zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben“ dem Bund zu. Die Kompetenznorm der Nr. 5 GG ist nicht auf den explizit genannten Lastenausgleich zur Finanzierung der Kriegsfolgen des 2. Weltkriegs beschränkt,⁸⁰ sondern erfasst auch andere einmalige Vermögensabgaben, soweit

78 Zur Vermögensteuer: BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 142 f.; zur Erbschaftsteuer BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 176 ff.; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33 ff.; zur Grundsteuer BFH v. 30.6.2010 – II R 60, BStBl. II 2010, 897, 900 f.

79 Hierzu Koemm, Eine Bremse für die Staatsverschuldung!, Dissertation Tübingen 2011, S. 243 ff.

80 Mit ausf. Begründung Wieland, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012,

diese als Steuern eingeordnet werden können. Die Einordnung als Steuer ist in jedem Einzelfall festzustellen, da Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG nicht für sonstige nichtsteuerliche Abgaben gilt.⁸¹ Dies folgt aus dem Einleitungssatz der Aufzählung in Art. 106 Abs. 1 GG sowie aus dem auf steuerliche Abgaben beschränkten Regelungsgehalt des X. Abschnitts des Grundgesetzes.

Um das Aufkommen dem Bund zuordnen zu können, sind jedoch – in Abgrenzung zu der den Ländern zustehenden laufenden Vermögensteuer – weitere inhaltliche Anforderungen zu erfüllen. Insbesondere darf es sich nicht um eine Umgehung der Länderkompetenz handeln. Stellt sich heraus, dass eine als Vermögensabgabe konzipierte Steuer in Wirklichkeit eine Vermögensteuer im Gewand einer einmaligen Abgabe ist, wofür unter anderem eine Erhebung über einen längeren Zeitraum spricht, würde die Zuweisungsfunktion der Finanzverfassung zu Lasten der Länder unterlaufen. Die Vorschriften der Finanzverfassung sind dabei generell eng auszulegen, um die föderale Balance der Finanzausstattung im Mehrebenenstaat verlässlich zu gewährleisten.⁸² Eine Verschiebung der Zuweisungen ist nur mit verfassungsändernder Mehrheit möglich (Art. 79 Abs. 2 GG).

Nicht ausreichend für die Annahme der Bundeszuständigkeit ist, dass es sich um eine vermögensbezogene Abgabe handelt. Vielmehr muss sich die Abgabe als „einmalige Vermögensabgabe“ im Sinne der Nr. 5 des Art. 106 Abs. 1 GG⁸³ darstellen. Dabei wirkt sich die tatbestandliche Restriktion der „Einmaligkeit“ in zweierlei Hinsicht aus, nämlich zum einen auf die Technik, zum anderen auf den Anlass der Erhebung:

- Erstens muss die Abgabe technisch insofern als eine einmalige Belastung des Vermögens ausgestaltet sein, als sie als Einmalbetrag eines zu einem Stichtag festgestellten Vermögens formuliert wird. Der Einmaligkeit steht dann allerdings nicht entgegen, wenn die Erhebung in Raten gestreckt über mehrere Jahre erfolgt,⁸⁴ soweit es sich hierbei letztlich nur um eine zur Abmilderung von Härten gewährte Stundungsregelung handelt.

S. 4–15 und zahlreichen Nachweisen; a.A. Hidién, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rz. 1427; Birk, in: Alternativkommentar zum Grundgesetz II, 2. Aufl. 1989, Art. 106 Rz. 18.

81 Siekmann, in: Sachs (Hg.), GG, 6. Aufl. 2011, Art. 106 Rz. 6; Heintzen, in: v. Münch/Kunig (Hg.), GG, 5. Aufl. 2003, Art. 106 Rz. 20; Reimer, in: Epping/Hillgruber (Hg.), GG Kommentar, 2009, Art. 14 Rz. 14; Wieland, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 16.

82 Vgl. etwa BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333, 338; Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 547; Birk, in: Alternativkommentar zum Grundgesetz II, 2. Aufl. 1989, Art. 105 Rz. 21; Starck, StuW 1974, 271 ff., 278; Vogel, JA 1980, 577 ff., 579; Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 34; Hidién, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rz. 561 u. 1379.

83 Zur Entstehungsgeschichte von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG s. Hidién, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rz. 1426.

84 Vgl. G. Kirchhof, StuW 2011, 189 ff., 194. Für die „Grüne Vermögensabgabe“ ist eine Streckung auf 10 Jahre vorgesehen; hierzu im Einzelnen unten V.2.a).

– Zweitens folgt aus dem Regelungszusammenhang mit dem ausdrücklich genannten Lastenausgleich,⁸⁵ dass einmalige Vermögensabgaben, wenn man sie nicht bereits auf die Bewältigung der Kriegsfolgen beschränkt,⁸⁶ jedenfalls einen außerordentlichen Finanzbedarf voraussetzen, der über den normalen Haushaltsbedarf hinausgehen muss.⁸⁷ Die Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe kommt nur dann in Betracht, wenn sich der Finanzbedarf des Staates nicht mehr durch Erhöhung der regulären Steuern, Kreditaufnahme oder Sparanstrengungen decken lässt.⁸⁸ Streit besteht dahingehend, ob bereits ein besonderer einmaliger Finanzbedarf die Erhebung einer Vermögensabgabe durch den Bund rechtfertigt⁸⁹ oder ob es darüber hinaus einer Bedrohungslage bedarf, die in ihrer Qualität dem wirtschaftlichen Zusammenbruch nach dem 2. Weltkrieg entspricht („Krisenszenario“; „historisch einzigartige Situation“⁹⁰). Für letzteres spricht nicht nur die systematische Auslegung, sondern auch die Notwendigkeit der Abgrenzung zur Ertragskompetenz der Länder. Andernfalls ließen sich schnell einmalige Aufgaben des Bundes definieren mit der Konsequenz, dass der Bund mit verhältnismäßig geringen Anforderungen auf das primär den Ländern zugewiesene Steuerobjekt Vermögen zugreifen könnte.⁹¹

Die Staatsverschuldung als solche⁹² begründet, ungeachtet ihres Ausmaßes, keine einmalige Vermögensabgaben rechtfertigende Ausnahmesituation, zumal sie über einen langen Zeitraum mangelnder Haushaltsdisziplin aufge-

85 Lastenausgleichsgesetz vom 14.8.1952, BGBl. I 1952, 845.

86 Siehe Fn. 80.

87 *Schemmel*, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, 1999, S. 9 f.; *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig (Hg.), GG, 3. Aufl. 1996, Art. 106 Rz. 20; *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, S. 189 ff., S. 193; und ausf. anhand der Materialien zu Art. 106 GG begründet von *P. Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger, 2012, S. 181 ff., 184. Dabei dürfte es allerdings ähnlich wie bei den in Art. 109 Abs. 3 Satz 1 GG zur Normierung von Ausnahmen von der Schuldenbremse verwendeten Begriffen („Von der Normallage abweichende konjunkturelle Entwicklung“, „Ausnahmeregelung für Naturkatastrophen“ oder „außergewöhnliche Notsituationen, die sich der Kontrolle des Staates entziehen und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigen“) nicht möglich sein, den Übergang von der Normallage zu einem Krisenzustand trennscharf zu definieren. Im Ergebnis ebenso *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 21.

88 Zutreffend *Schemmel*, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, 1999, S. 7 ff.; *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 22.

89 So *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 23 ff.

90 *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189 ff., 193.

91 Diese Befürchtung belegen die Ausführungen von *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 27 ff., der es für ausreichend erachtet, dass der Bund eine Erhöhung der Staatsverschuldung vermeiden will.

92 Bündnis 90/DIE GRÜNEN wollen den Finanzierungszweck auf die „krisenbedingte“ Staatsverschuldung reduzieren, vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 13.

baut wurde.⁹³ Die Eurokrise mag ein erhebliches Bedrohungspotential für den Haushalt erzeugen, belastet diesen aber nicht aktuell⁹⁴ und wäre selbst bei Eintritt der Garantiefälle nicht annähernd mit dem Zusammenbruch nach dem 2. Weltkrieg vergleichbar. An dieser Einschätzung könnte sich allenfalls dann etwas ändern, wenn sich die finanzielle Situation der öffentlichen Haushalte infolge eines Auseinanderfallens des Europäischen Währungsraums dramatisch zuspitzen würde.⁹⁵

b) Gesetzgebungshoheit

Bei den vermögensbezogenen Länder- und Kommunalsteuern (allgemeine Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer und Grundsteuer) ist offen, welcher Körperschaft die Gesetzgebungshoheit zusteht. Die Frage stellt sich sowohl bezüglich der Wiedereinführung der Vermögensteuer, aber auch hinsichtlich grundlegender Reformen der bestehenden und bisher bundesgesetzlich geregelten Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grundsteuer. Der Bund kann die Kompetenz, obwohl den Ländern das Aufkommen zusteht, unter den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung beanspruchen (vgl. Art. 105 Abs. 2, 3. Alt. GG). Die Unsicherheit bezüglich der Kompetenz resultiert aus der seit 1994 geltenden Fassung von Art. 72 Abs. 2 GG (Erforderlichkeitsklausel) und der hierzu ergangenen restriktiven Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.⁹⁶

Für die Erbschaft- und Vermögensteuer wird angenommen, eine bundeseinheitliche Regelung sei erforderlich zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet sowie zur Wahrung der Wirtschafts- und Rechtseinheit mit der Folge, dass das Gesetzgebungsrecht weiterhin beim Bund liegt.⁹⁷ Meines Erachtens trifft dies jedoch nur für bestimmte Teile des Gesetzes zu. Subjektive und sachliche Anknüpfungspunkte der Vermögen- und Erbschaftsteuer

93 *Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger, 2012, S. 185 spricht insofern von „gewachsener – allerdings rechtswidriger – Normalität“ der Staatsverschuldung.

94 Insofern fehlt es zumindest an dem von *Brockmeyer*, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf (Hg.), GG-Kommentar, 11. Aufl. 2008, Art. 106 Rz. 7 f. geforderten „konkreten zusätzlichen Finanzbedarf“ des Bundes.

95 Zu der Frage der materiellen Voraussetzung der Ausnahmelage siehe auch unten V.2.a).

96 BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (Altenpflege); BVerfG v. 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (Juniorprofessur); BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (Studiengebührenverbot).

97 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2013, S. 1326 f.; *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 2 Rz. 41 m.w.N.; a.A. *Wernsmann/Spermath*, FR 2007, 829 ff., 833; *Bremische Bürgerschaft*, Drucks. 18/401 vom 3.5.2012. Bezüglich des formal nicht aufgehobenen Vermögensteuergesetzes wird zudem angenommen, die Länder seien aufgrund der Sperrwirkung im Rahmen von Art. 72 Abs. 2 GG durch das fortbestehende Bundesgesetz am Erlass eigener Ländervermögensteuern gehindert, vgl. z. B. *Mayer*, DSrR 1997, 1152 ff., 1155; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 62. Die durch BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 dekretierte Unanwendbarkeit des Vermögensteuergesetzes lasse die die Ländergesetzgeber sperrende Ausübung der konkurrierenden Gesetzgebung durch den Bund nicht entfallen.

müssen in der Tat einheitlich geregelt sein, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.⁹⁸ Für Freibeträge und Steuersätze gilt dies nicht. Zwar würden Belastungsunterschiede einen Steuerwettbewerb zwischen den Ländern verursachen, wie er auch international beobachtbar ist. Dies entspräche aber durchaus den Intentionen eines wettbewerblich geprägten Föderalismusverständnisses. So hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zum bundesgesetzlichen Studiengebührenverbot vom 26.1.2005 ausgeführt, dass auch erhebliche Wanderbewegungen zwischen den Ländern aufgrund unterschiedlicher Gesetzgebung keine Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung auslösen⁹⁹ und damit den Gedanken des Wettbewerbsföderalismus deutlich gestärkt.

Selbst wenn man dem nicht folgt und für Vermögen- und Erbschaftsteuer weiterhin von der Notwendigkeit einer umfassenden Bundesregelung ausgeht, so gilt dies nicht für die Grundsteuer. Hier ist durch unterschiedliche Landesgesetze weder eine Zersplitterung der Rechts- und Wirtschaftseinheit zu befürchten, noch kann es zu Wanderbewegungen kommen. Gerade angesichts des Streits zwischen wertbezogenem Nordmodell und flächenbezogenem Südmodell¹⁰⁰ wäre es ganz im Sinne föderaler Vielfalt und eines Wettbewerbs als Verfahren zur Entdeckung der besten Lösung,¹⁰¹ wenn einzelne Länder oder auch Gruppen von Ländern die Initiative ergriffen.

Problematisch ist dies lediglich vor dem Hintergrund der Überleitungsvorschrift des Art. 125a Abs. 2 GG, die derzeit aufgrund der bestehenden und eben bisher nicht für verfassungswidrig erklärten Bundesgesetzgebung der Grundsteuer die Kompetenz der Länder sperrt. Durch Bundesgesetz sollte – wie dies in Art. 125a Abs. 2 Satz 2 GG ausdrücklich vorgesehen ist – bestimmt werden, dass die Länder auch bei grundsätzlich fortbestehendem bisherigen Grundsteuergesetz eigene Landesgesetze erlassen können.¹⁰² Dies könnte die Blockade der Grundsteuerreform, die zum Teil auch den Meinungsverschiedenheiten zwischen den Ländern zuzuschreiben sein dürfte, überwinden. Angesichts dessen, dass die Reform der Grundsteuer nicht nur politisch opportun, sondern verfassungsrechtlich geboten ist und der Reformbedarf nur durch eine grundsätzlich neue Konzeption der Grundsteuer befriedigt werden kann, lässt sich aus dem Grundsatz der Bundestreue sogar eine *Pflicht* des Bundesgesetzgebers zur Freigabe ableiten.¹⁰³

98 Ebenso Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, 2008, S. 134 ff.

99 BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226, 247 f.

100 Dazu im Einzelnen unten V.4.b)cc).

101 v. Hayek, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren (1968), in: Streit (Hg.), Friedrich August von Hayek: Rechtsordnung und Handelsordnung. Aufsätze zur Ordnungsökonomik, 2003.

102 In diese Richtung auch Schulemann, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 21 f.

103 Vgl. BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10, 31.

3. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Besteuerung von Vermögen

a) Rechtfertigungsbedürfnis

Vermögensbezogene Steuern sind in zweierlei Hinsicht rechtfertigungsbedürftig. Zum einen ist umstritten, ob das ruhende Vermögen überhaupt einen geeigneten Anknüpfungspunkt für die Besteuerung darstellt. Es geht um das „Ob“ vermögensbezogener Steuern. Zum anderen sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere die gleichheits- und freiheitsrechtlichen Voraussetzungen verfassungskonformer Vermögensteuern zu evaluieren. Dies betrifft ihre Ausgestaltung.

b) Nennung in der Finanzverfassung

Dass sowohl Vermögensteuer, einmalige Vermögensabgabe, Erbschaftsteuer und Grundsteuer im Rahmen der Kompetenzverteilungsnormen des Grundgesetzes genannt werden, sagt in Anbetracht der Entstehungsgeschichte der Finanzverfassung nichts aus über die materielle Verfassungsmäßigkeit dieser Steuern.¹⁰⁴ Der Streit um die Aussagekraft der Finanzverfassung¹⁰⁵ soll hier nicht vertieft werden. Meines Erachtens lässt sich aus der Nennung in Art. 106 GG keine verfassungsrechtliche Absicherung einzelner Steuertypen ableiten.¹⁰⁶ Der Grundgesetzgeber stand bei der Abfassung der Finanzverfassung vor der Aufgabe, den historischen Bestand an vorgefundenen Steuern zwischen den Gebietskörperschaften aufzuteilen. Werturteile waren mit dieser Verteilungsaufgabe nicht verbunden. Folglich geht es bei der Frage nach der Rechtfertigung nicht nur um die Binnengestaltung, sondern auch um das Ob, um die Frage der grundsätzlichen Vereinbarkeit des Zugriffs auf die in Art. 106 GG genannten Steuerquellen mit den Grundrechten.

Wie wenig tragfähig Schlussfolgerungen aus der Finanzverfassung auf die materielle Rechtfertigung von Steuern sind, wird gerade anhand des Vermögensteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts deutlich. Einerseits schloss das Gericht aus der finanzverfassungsrechtlichen Nennung der Vermögensteuer, auch der Vermögensstamm sei zulässiger Besteuerungsgegenstand.¹⁰⁷ Andererseits folgerte es aus Art. 14 Abs. 1 GG, „die Zuordnung der vermögenswerten Rechtsposition zum Eigentümer und die Substanz des Eigentums müssen gewahrt bleiben“¹⁰⁸. Nur über den – nicht haltbaren (siehe unten c)bb)) – Kunstgriff, die Vermögensteuer als Sollertragsteuer zu interpretieren, war das Gericht in der Lage, den Widerspruch zwischen finanzverfassungsrechtlicher Nennung und grundrechtlichen Grenzen aufzulösen.

104 Birk, DStJG 22 (1999), S. 7 ff., S. 10.

105 Hierzu ausf. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2013, S. 1353 ff.

106 A.A. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 25: Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der in der Finanzverfassung genannten Steuern „in ihrer wesentlichen Struktur“.

107 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 134 f.

108 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

c) Rechtfertigung der Belastung von Vermögen unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit

Voraussetzung der Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen ist die richtige steuersystematische Einordnung. Und hier liegt sogleich die Hauptschwierigkeit. Denn da Vermögen nur einen anderen Aggregatzustand von Einkommen darstellt,¹⁰⁹ bedarf es stets auch der Klärung des Verhältnisses zu den Steuern auf den Vermögenszuwachs, d.h. die ertragsbezogene Einkommen-/Körperschaft- und Gewerbesteuer.

aa) Erbschaftsteuer als Besteuerung des Leistungsfähigkeitszuwachses des Erben

Hinsichtlich der Rechtfertigung der Erbschaftsteuer besteht noch relativ weitgehende Einigkeit. Aufgrund der Ausgestaltung als Erbanfallsteuer erfasst die Erbschaftsteuer die durch den Vermögenszuwachs begründete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erben.¹¹⁰ Die Erbschaftsteuer tritt insofern an die Stelle der Einkommensbesteuerung¹¹¹ von Erbschaften und Schenkungen, die als unentgeltliche Vermögensmehrungen von dem auf das Markt- oder Erwerbseinkommen¹¹² begrenzten Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes ausgenommen sind. Allerdings bleibt die Perspektive des Erblassers nicht völlig außer Betracht.¹¹³ Deutlich wird dies bezüglich der Diskussion um die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, wenn gegen die Erbschaftsteuer angeführt wird, sie belaste Vermögen, das aus beim Erblasser bereits versteuertem Einkommen gebildet worden sei. Dabei wird allerdings verkannt, dass es sich bei der deutschen Erbschaftsteuer gerade nicht um eine Nachlasssteuer handelt. Im Rahmen einer Erbanfallsteuer stellt sich das Problem der Doppelbelastung nur aus der Perspektive des Erben,¹¹⁴ soweit im Erbgang übergehende stille Reserven sowohl der Erbschaftsteuer als auch später der Einkommensteuer *des Erben* unterworfen werden.¹¹⁵

109 Hey, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 4 Rz. 55 f.

110 Vgl. insb. die Gesetzesbegründung zum Erbschaftsteuergesetz 1974, BR-Drucks. 140/72, S. 59; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172.

111 Schubert, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Dissertation Frankfurt/Main 2011, S. 30 f.; Crezelius, DStJG 22 (1999), S. 73 ff., S. 104 f.; siehe auch Birk, DStJG 22 (1999), S. 309 ff., S. 317 zur Einordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer als „achte Einkunftsart“.

112 Hierzu (und zu Unterschieden zwischen der Markteinkommenstheorie und dem Konzept des Erwerbseinkommens) Hey, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 68 u. § 7 Rz. 30.

113 Ausf. zur Gesamtbetrachtung von Erbe und Erblasser (Stichwort: Familienvermögen) Birnbaum, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Dissertation Berlin 2007, S. 78 ff.

114 Birnbaum, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Dissertation Berlin 2007, S. 82 hält es unter dem Gesichtspunkt des Individualsteuerprinzips sogar für unzulässig, zusätzlich auf den Erblasser abzustellen.

115 Ungenügend abgemildert durch § 35b EStG, vgl. Seer, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 15 Rz. 73.

Zu einer Vermischung gleichheits- und freiheitsrechtlicher Argumente kommt es hinsichtlich der ungeklärten Frage, inwieweit die Erbschaftsteuer in die Vermögenssubstanz eingreifen darf.¹¹⁶ Eigentlich liegt dies in der Natur der Erbschaftsteuer als stichtagsbezogener, einmaliger Belastung des Vermögenserwerbs. Trotzdem wird gerade für die Besteuerung unternehmerischen Vermögens gefordert, diese müsse aus laufenden Erträgen finanziert werden können, um Eingriffe in die Unternehmenssubstanz zu vermeiden.¹¹⁷ Aus einem erbschaftsteuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsbegriff lässt sich dies m.E. nicht ableiten.¹¹⁸ Richtige Bewertung vorausgesetzt, ist der Unternehmenserbe ebenso leistungsfähig wie der Erbe privater Immobilien oder privaten Kapitalvermögens, wobei in die Unternehmensbewertung im Wege des Ertragswertverfahrens die zukünftigen Erträge des Unternehmens ja durchaus eingehen.¹¹⁹ Ein besonderer Schutz der Unternehmenssubstanz kann allenfalls eigentumsrechtlich begründet werden, was wiederum die gleichheitsrechtliche Frage nach sich zieht, warum unternehmerisches Vermögen erbschaftsteuerrechtlich schutzwürdiger sein soll als anderes Vermögen.¹²⁰ Hier lassen sich letztlich nur gesamtwirtschaftliche Gründe (z.B. Erhalt von Arbeitsplätzen oder familiengeführter Unternehmen) heranziehen, soweit es darum geht, den Verkauf oder die Zerschlagung des Unternehmens zu verhindern oder die Wettbewerbsfähigkeit nicht durch eine massive erbschaftsteuerrechtliche Liquiditätsbelastung zu beeinträchtigen. Allerdings vermögen derart pauschale Lenkungsziele ebenfalls nicht zu überzeugen,¹²¹ vielmehr müssen die einzelnen Vergünstigungen auf ihre Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit überprüft werden.

bb) Rechtfertigung von Vermögen- und Grundsteuer als Sollertragsteuern oder als Substanzsteuern?

Bei Vermögen- und Grundsteuer kommt man dagegen zu ganz unterschiedlichen Fragestellungen, je nachdem, ob man sie als Vermögenssubstanzsteuern oder als Sollertragsteuern einordnet. Auf den ersten Blick belastet eine Steuer,

116 Hierzu Zitzelsberger, in: FS Ritter, 1997, S. 661; Schubert, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Dissertation Frankfurt/Main 2011, S. 28 ff.

117 Insb. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 36 ff., 89 ff.; Leisner, DB 1996, 595 ff., 599 geht von einem allgemeinen „Verbot des Verkaufszwangs“ für ererbte Wirtschaftsgüter durch Art. 14 GG aus. In diese Richtung lässt sich – allerdings beschränkt auf Unternehmensvermögen – auch BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 176 verstehen. Schubert, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Dissertation Frankfurt/Main 2011, S. 28 f. ordnet diese Sichtweise insb. dem wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum zu, führt allerdings nur Autoren mit juristischem Hintergrund als Beleg an.

118 Ebenso Birnbaum, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, Dissertation Berlin 2007, S. 106 f.; ebenso Schubert, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Dissertation Frankfurt/Main 2011, S. 29.

119 Vgl. §§ 199 ff. BewG.

120 Seer, DStJG 22 (1999), S. 191 ff., S. 212; Bareis, DB 1996, 1153 ff., 1157 f.

121 Seer, DStJG 22 (1999), S. 191 ff., S. 210 f.

deren Steuerobjekt das Gesamtvermögen (vgl. § 1 Abs. 2 VStG) bzw. der Grundbesitz ist, die Vermögenssubstanz. Das Bundesverfassungsgericht hat die Vermögensteuer dagegen als *Sollertragssteuer*¹²² zu rechtfertigen versucht. Nur mit diesem Kunstgriff¹²³ war es überhaupt möglich, an der Vermögensteuer festzuhalten, nachdem das Gericht zuvor die These vom absoluten Schutz der Vermögenssubstanz vor Besteuerung aufgestellt hatte.¹²⁴

Voraussetzung ist dann jedoch, dass Vermögenseinkünfte eine *besondere* Leistungsfähigkeit erzeugen, die es erlaubt, die Vermögenserträge *neben* der laufenden Ertragsbesteuerung einer Zusatzbelastung durch die Vermögensteuer zu unterwerfen. Dass Vermögenseinkünfte eine höhere Leistungsfähigkeit vermitteln als Arbeitseinkünfte, wird jedoch heute letztlich von niemandem mehr vertreten.¹²⁵ Eine nähere Befassung mit den tradierten Theorien, insbesondere der heute überholten *Fundustheorie*,¹²⁶ der zufolge Vermögen besonders sicheres Einkommen garantiert, ist schon aus zwei Gründen entbehrlich. Weder stimmen die empirischen Prämissen, noch lassen sich etwaige Vorzüge von Vermögenseinkünften in einer Weise beziffern, dass sie als Leistungsfähigkeitsindikatoren taugen. Insbesondere die vermeintliche Sicherheit der Vermögenseinkünfte ist trügerisch.¹²⁷ Vermögenswerte sind signifikanten Risiken des Wertverlusts ausgesetzt. Geldvermögen ist inflationsanfällig,¹²⁸ die Verzinsung liegt vielfach noch unterhalb der Inflationsrate. Aktienvermögen unterliegt bei niedrigen Dividenden den Risiken der unternehmerischen Betätigung, und auch dem immer als besonders sicher geglaubten Grundvermögen droht in den kommenden Jahrzehnten aufgrund der demographisch bedingten Entvölkerung Deutschlands ein massiver Wertverlust.¹²⁹

Wenn man daher davon ausgeht, dass die Vermögenseinkünfte keine gegenüber anderen Einkünften gesteigerte Leistungsfähigkeit vermitteln, ist für eine Soll-

122 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

123 Vgl. die Kritik von Richter Böckenförde im Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 149 ff.

124 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 139 f.; ferner *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 60; dezidiert dagegen *Matthäus-Maier*, in: FS Flick, 1997, S. 41, 51 f.

125 In die Richtung der Fundustheorie argumentiert allerdings neuerdings *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 61, wenn er hervorhebt, dass Vermögenseinkünfte mit geringerer persönlicher Beteiligung erwirtschaftet würden als Arbeitseinkünfte.

126 Markant *Kruse*, BB 1996, 717 ff., 718; hierzu auch *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, in: Institute for Fiscal Studies (Hg.), *Dimensions of Tax Design* (Mirrlees Review 1), 2010, S. 777: Vermögen als Quelle von „status and power“. Dieser Vorteil ist indes nicht messbar und folglich als Besteuerungsgegenstand ungeeignet; allenfalls könnte auf diese Weise eine Vermögensteuer von sehr hohen Vermögen gerechtfertigt werden.

127 Siehe *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, S. 132 f.

128 Zum Zusammenspiel von Vermögensteuer und Inflation siehe *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 96 ff.

129 Der Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 333 geht bereits für 2008 von gegenüber 2003 gesunkenen Immobilienwerten aus.

ertragsbesteuerung *neben* der Einkommensteuer grundsätzlich kein Raum.¹³⁰ Es ist bezeichnend, dass im Boxensystem der Niederlande Kapitaleinkünfte *im Rahmen* der Einkommensteuer – aber eben *nicht zusätzlich* – auf Sollertragsbasis ermittelt werden.¹³¹ Auch historisch war Vermögen lediglich *Ersatz*bestimmungsgrundlage, die Schwierigkeiten der Ermittlung der Vermögenseinkünfte vermeiden sollte.¹³² Eine Vermögensteuer auf den Kapitalstamm ist im Wesentlichen äquivalent einer laufenden Besteuerung der Kapitalerträge.¹³³

Um das Verhältnis zwischen Einkommen- und Vermögen- bzw. Erbschaftsteuer geht es auch, wenn mit der *Nachholfunktion* argumentiert wird. Auf diese Weise ließen sich Minderbelastungen durch einkommensteuergesetzliche Besteuerungslücken und Steuerhinterziehung kompensieren. Hiergegen ist in der Vergangenheit zu Recht eingewandt worden,¹³⁴ dass Besteuerungslücken in der Einkommensteuer dort zu schließen sind und der Vollzug der Einkommensteuer sicherzustellen ist, zumal auch die Vermögensteuer erhebliches Hinterziehungspotential birgt. Die größte einkommensteuerrechtliche Besteuerungslücke, die in der Vergangenheit in der fehlenden Steuerbarkeit der Stammvermögensveränderungen im Bereich der Quelleneinkünfte lag, hat der Einkommensteuergesetzgeber durch Ausdehnung der Fristen in § 23 EStG und unbefristete Erfassung von Veräußerungsgewinnen des Kapitalvermögens durch Aufnahme in § 20 Abs. 2 EStG ohnehin kontinuierlich abgebaut.

Es fragt sich allerdings, ob die Betrachtung vor dem Hintergrund der 2009 getroffenen Grundsatzentscheidung für eine niedrige Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte anders ausfallen muss.¹³⁵ Zwar wirkt der proportionale Abgeltungssteuersatz keineswegs für alle Kapitaleinkommensbezieher begünstigend, soweit eine Vermögensteuer erst ab hohen Freibeträgen eingreift, ist jedoch davon auszugehen, dass es sich um Steuerpflichtige handelt, deren individueller Einkommensteuer-Durchschnittssatz über 25 % liegt.

Dennoch lässt sich eine allgemeine Vermögensteuer nicht als Antwort auf die Abgeltungsteuer rechtfertigen. Denn letztlich erfährt nur ein kleiner Teil der Vermögenserträge eine echte Begünstigung durch die Abgeltungsteuer. Aktien-erträge sind bereits mit Körperschaftsteuer vorbelastet und werden daher durch die Einbeziehung in die Abgeltungsteuer gegenüber anderen Einkünften nicht privilegiert.¹³⁶ Die Vermögenserträge des Grundvermögens unterliegen im Rahmen von § 21 EStG dem regulären progressiven Einkommensteuersatz. Für in Personenunternehmen erwirtschaftete Vermögenserträge gilt ebenfalls die reguläre Steuerprogression bzw. eine Gesamtbelastung von rund 48 %, wenn von

130 So schon *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 161.

131 Siehe dazu oben III.2. und Nachweise in Fn. 75.

132 *Tipke*, in: FS Ritter, 1997, S. 587, 591; *Ritter*, Ne bis in idem – ein steuerpolitischer Zwischenruf, in: Freundesgabe Haas, 1996, S. 283, 287.

133 *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, in: Institute for Fiscal Studies (Hg.), *Dimensions of Tax Design* (Mirrlees Review 1), 2010, S. 776.

134 Siehe etwa *Tipke*, in: FS Ritter, 1997, S. 587, 592.

135 In diese Richtung *Gutting/Höll*, BT-Drucks. 17/7666, S. 4.

136 Zur Notwendigkeit einer Gesamtbetrachtung vgl. *Hey*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 9 Rz. 506 u. § 11 Rz. 12 ff.

der Thesaurierungsrücklage des § 34a EStG mit einkommensteuerrechtlicher Nachbelastung Gebrauch gemacht wird. Damit bliebe für eine Nachbelastung durch eine Vermögensteuer im Wesentlichen nur der kleine Bereich des verzinslich angelegten Geldvermögens, wobei dann zu berücksichtigen ist, dass jedenfalls aktuell für eine Sollertragsbesteuerung angesichts Renditen, die unterhalb der inflationären Geldentwertung liegen, kaum Raum ist.¹³⁷

Schließlich lässt sich die Vermögensteuer auch nicht im Sinne einer Millionärsteuer als *Zusatzbelastung hoher Einkommen* rechtfertigen. Zwar gehen hohe Vermögen regelmäßig auch mit hohen Einkommen einher.¹³⁸ Wenn es aber eigentlich um eine Erhöhung der Steuerbelastung hoher Einkommen geht, dann lässt sich nicht erklären, warum diese nicht auch auf Arbeitseinkünfte erstreckt wird.¹³⁹ Dann wäre eine Anhebung des Einkommensteuerspitzenatzes nicht nur der direktere, sondern auch der einzig gleichheitssatzkonforme Weg. Dies sehen SPD,¹⁴⁰ Bündnis 90/Die GRÜNEN¹⁴¹ und die Linkspartei¹⁴² auch vor, nur eben fälschlicherweise *zusätzlich* zur Einführung einer vermögensbezogenen Abgabe.

Damit wird klar, dass eine Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen als Sollertragsteuer ausscheidet.¹⁴³ Dies entzieht dem Vermögensteuerbeschluss

137 Zu den Belastungswirkungen s. *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 92 ff.

138 Zur Korrelation vgl. Entwurf des 4. Armuts- und Reichtumsberichts der Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland, Stand 17.9.2012, S. 338 f.

139 A.A. *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 61, der die höhere Belastung von Vermögenseinkünften für „verfassungsrechtlich vertretbar“ erachtet, „weil die Vermögenseinkünfte nicht den zur Erzielung von Tätigkeitseinkünften notwendigen persönlichen Einsatz und die sich hieraus ergebende Gebundenheit und Einschränkung der individuellen Lebensgestaltungsmöglichkeiten voraussetzen“. Interessanterweise verkehrt sich hier die über Jahrzehnte geführte Auseinandersetzung mit der Konsumsteuertheorie (hierzu ausf. *J. Lang*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 110 ff.) in ihr Gegenteil, freilich ohne dass die dieser zugrunde liegende Forderung nach intertemporaler Neutralität der Besteuerung und Berücksichtigung der Inflationsanfälligkeit von Kapitaleinkünften widerlegt wäre.

140 Vgl. unter http://www.spd.de/themen/76408/gerechte_gesellschaft.html oder http://www.spd-fraktion.de/sites/default/files/materialien_fachgesprach_steuern_2011_endversion.pdf (letzter Zugriff: 11.8.2015).

141 Vgl. unter <http://www.gruene.de/themen/wirtschaft-arbeit/solide-solidarisch-gruen.html> oder http://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/BDK_2011_Antraege/F-01_solide_solidarisch_gruen_unsere_haushalt.pdf (letzter Zugriff: 11.8.2015).

142 Vgl. Parteiprogramm unter http://www.die-linke.de/fileadmin/download/dokumente/programm_der_partei_die_linke_crfurt2011.pdf, S. 42 oder <http://www.linksfraktion.de/themen/einkommensteuer/> (letzter Zugriff: 11.8.2015).

143 So auch *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121. Ausf. zu weitergehenden Rechtfertigungsversuchen einer Vermögensteuer s. auch *Rakowski*, *Can Wealth Taxes Be Justified*, *Tax Law Review* 53 (2000), S. 263 ff. Ein wenig beachtetes gleichheitsrechtliches Problem der Vermögensteuer liegt im Zusammenspiel mit Unterschieden hinsichtlich der lebenszeitlichen Verteilung von Einkommenserzielung und Konsum, vgl. *Boadway/Chamberlain/Emmerson*, in: *Institute for Fiscal Studies* (Hg.), *Dimensions of Tax Design* (*Mirrlees Review* 1), 2010, S. 779. Die Vermögensteuer verschärft die intertemporalen Verzerrungen der Einkommensteuer, indem derjenige, der in relativ jungen Jahren hohes Einkommen erzielt, das er spart, um es dann sukzessive bis zum Lebensende zu

des Bundesverfassungsgerichts – hierauf haben schon früh *Joachim Lang*¹⁴⁴ und *Peter Bareis*¹⁴⁵, vor allem aber Richter *Ernst-Wolfgang Böckenförde* in seinem Sondervotum zum Vermögensteuerbeschluss¹⁴⁶ hingewiesen – die Schlüssigkeit. Die ganze Argumentation des 2. Senats, und zwar auch zu Art. 14 GG (hierzu unten d)aa)), fußte auf der Einordnung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer. Dies ist jedoch nicht haltbar.

Wer die Grenzen der Sollertragsbetrachtung sieht, argumentiert häufig, Vermögensteuern seien keine Leistungsfähigkeitsteuern, sondern Lenkungssteuern, die lediglich Redistributionsziele verfolgen.¹⁴⁷ Meines Erachtens ist auch dies schief, weil es unterstellt, die Vermögenssubstanz vermittele keine steuerliche Leistungsfähigkeit. Dem liegt die richtige Feststellung zugrunde, dass Steuern, die dauerhaft auf die Vermögenssubstanz zugreifen, zur Vernichtung der Steuerquelle führen.¹⁴⁸ Dies ist allerdings keine gleichheitsrechtliche, sondern eine freiheitsrechtliche Argumentation und schließt nicht aus, dass auch Vermögen steuerliche Leistungsfähigkeit vermittelt. *Dieter Birk* hat dies auf der 23. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zutreffend herausgestellt¹⁴⁹ und daraus auch gefolgert, dass Vermögensteuern *gleichheitsrechtlich* zunächst bezogen auf den Leistungsfähigkeitsindikator Vermögen zu rechtfertigen sind. Das hat ihm den Ruf eines Vermögensteuerapologeten eingetragen, was allerdings daran liegt, dass nicht sauber genug getrennt wird zwischen der Frage, ob Vermögen ein tauglicher Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist, und der Frage der Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen. Als Anknüpfungspunkt staatlicher Geldleistungsforderungen ist Vermögen in der Tat geeignet. Mit dem Vermögensbestand lassen sich Steuern zahlen. Auch der Vermögensbestand vermittelt steuerliche Leistungsfähigkeit.¹⁵⁰

Dem steht nicht entgegen, dass das ertraglose Sachvermögen keine Liquidität abwirft.¹⁵¹ Richtige Bewertung vorausgesetzt kann es durch Beleihung und Veräußerung zu Geld gemacht werden, das dann zur Steuerzahlung zur Verfügung steht. Dass damit ein massiver Zwang auf das Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst wird, ist wiederum ein freiheitsrechtlicher, kein gleichheitsrechtlicher Aspekt. Es ändert aber nichts daran, dass, will man die Vermögensleistungsfähigkeit erfassen, im Fall der Veräußerung der gesamte Veräußerungser-

konsumieren, deutlich stärker belastet wird als derjenige, dessen Einkommen konventionell über die gesamte Lebenszeit verteilt ist. Freilich dürfte das Bundesverfassungsgericht, das überperiodische Effekte in der Regel ausblendet, hierin wohl keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sehen.

144 *J. Lang*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 101 u. 222.

145 *Bareis*, DB 1996, 1153 ff., 1154 ff.

146 *Böckenförde*, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 161 ff.

147 Dazu ausf. *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* II, 2. Aufl. 2003, S. 931 ff.

148 *J. Lang*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 101: „schrittweise Konfiskation“.

149 Zutreffend *Birk*, *DStJG* 22 (1999), S. 7 ff., S. 15; krit. *Pelka*, *DStJG* 22 (1999), S. 63 ff.

150 Dies war auch die Konzeption des Vermögensteuergesetzgebers, vgl. Gesetzesbegründung des Vermögensteuergesetzes vom 17.4.1974, BT-Drucks. VI/3418, S. 51. So durchaus auch *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 60, der gleichwohl an der Rechtfertigung als Sollertragsteuer festhalten will.

151 So *Pelka*, *DStJG* 22 (1999), S. 63.

lös und nicht nur der Veräußerungsgewinn theoretisch als Steuergegenstand herangezogen werden kann.

Die Vermögensteuer bleibt, auch wenn man den Sollertragsteuergedanken verwirft, Fiskalzwecksteuer. Dass sie daneben auch Lenkungszwecke einer Korrektur der Vermögensverteilung innerhalb der Bevölkerung verfolgt, steht dem nicht entgegen. Sie muss aber nicht allein mit dem Lenkungszweck gerechtfertigt werden. Dieser war im Übrigen – jedenfalls in der Vergangenheit – schon angesichts des relativ geringen Aufkommens aus der bis 1996 erhobenen Vermögensteuer nicht tragfähig.¹⁵² Eine *besondere* Eignung der Vermögensteuer zur Umverteilung ist zu verneinen. Einkommen- und vor allem Erbschaftsteuer¹⁵³ haben bessere Umverteilungseigenschaften als die Vermögensteuer.

d) Vereinbarkeit einer Besteuerung von Vermögen mit Art. 14 Abs. 1 GG

Die verfassungsrechtliche Brisanz von Vermögensteuern liegt – sieht man von der Binnengestaltung im Hinblick auf das Problem einer gleichheitsgerechten Bewertung ab – nicht in Art. 3 Abs. 1 GG, sondern in den Freiheitsrechten und auch dort nicht in dem vom Bundesverfassungsgericht bemühten Halbteilungsgrundsatz, sondern in der Frage, inwieweit Art. 14 GG den steuerlichen Zugriff auf die Vermögenssubstanz erlaubt. Die Freiheitsrechte sind damit nicht nur Maßstab der Ausgestaltung von Vermögensteuern (etwa was ihre Höhe angeht), sondern auch ihrer primären Rechtfertigung.

aa) Allgemeine Vermögensteuer

Substanzsteuern unterliegen fundamentalen eigentumsrechtlichen Bedenken. Der Vermögensteuerbeschluss enthält nicht nur die ihn berühmt machenden Aussagen zur eigentumsrechtlichen Belastungsobergrenze für die Besteuerung von Vermögenserträgen, sondern auch zum Schutz des Vermögensstamms:

„Die Zuordnung der vermögenswerten Rechtsposition zum Eigentümer und die Substanz des Eigentums müssen gewahrt bleiben. ... Die Vermögensteuer darf nur so bemessen werden, dass sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt lässt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann. Andernfalls führte eine Vermögensbesteuerung im Ergebnis zu einer schrittweisen Konfiskation, die den Steuerpflichtigen dadurch übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würde.“¹⁵⁴

152 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 135; Birk, DStJG 22 (1999), S. 7 ff., S. 14.

153 Raths, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Dissertation Zürich 1977, S. 217 ff.

154 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

Damit geht das Gericht grundsätzlich von einem *absoluten* Schutz des Vermögensstamms vor Besteuerung aus. Diese Aussage verdient Zustimmung.¹⁵⁵ Allerdings muss diese These näher begründet werden. Die bloße Behauptung, Steuern dürften nicht zur Konfiskation führen, ist nicht mehr als eine Floskel.

Dass Steuergesetze als Inhalts- und Schrankenbestimmungen in die Eigentumsfreiheit eingreifen, gehört mittlerweile in Rechtsprechung und Literatur zum Allgemeingut.¹⁵⁶ Beim Konfiskationsverbot¹⁵⁷ geht es jedoch um die Frage, ob der Steuerzugriff in eine Enteignung umschlagen kann. Auch eine Vermögenssubstanzbesteuerung führt jedoch formal nicht zu einer Enteignung, weil sie nicht dazu zwingt, einen bestimmten Vermögensgegenstand an den Staat zu übertragen,¹⁵⁸ sondern die Konkretisierungsbefugnis immer dem Bürger überlässt. Sie bleibt damit Inhalts- und Schrankenbestimmung im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG.¹⁵⁹ Die konfiskatorische Besteuerung ist aber der Enteignung *wirkungsgleich*. Aus dem Umstand, dass sie naturgemäß nicht gegen Entschädigung oder Ausgleichszahlung erfolgen kann, ließe sich folgern, dass der steuerliche Zugriff auf die Vermögenssubstanz damit schlechterdings verfassungswidrig ist. Dies wäre zu weitgehend. Auch Art. 14 Abs. 3 Satz 2 GG fordert für Art und Ausmaß der Entschädigung nicht zwingend einen Wertersatz,¹⁶⁰ sondern lediglich einen *gerechten* Ausgleich zwischen dem Interesse der Allgemeinheit und den Interessen der Beteiligten. Dieser kann entfallen, wenn absolut außergewöhnliche Umstände ein entschädigungsloses Solidaropfer notwendig machen, weil andernfalls der Erhalt des Staates nicht gewährleistet wäre.¹⁶¹ Es bedarf eines Ausnahmezustandes, um in so grundlegender Weise in die Eigentumsverhältnisse der Bürger einzugreifen. Der Substanzeingriff durch eine laufende, unbefristete allgemeine Vermögensteuer lässt sich damit per se

155 Ebenso Rüfner, Probleme des Lastenausgleichs aus juristischer Sicht, in: Erker (Hg.), Rechnung für Hitlers Krieg, 2004, S. 19, 23; Leisner, Eigentum, in: HStR VI (1989), § 149 Rz. 129; a.A. Böckenförde, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 154 ff.

156 Siehe etwa BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 79; BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 112; Kirchhof, AöR 128 (2008), 1, 11; Seer, FR 1999, S. 1280, 1282 ff.; Hey, StbJb. 2007/08, S. 19, 26 ff.; Hey, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 190.

157 Konfiskation bezeichnet die entschädigungslose *Enteignung*.

158 Entziehung „konkreter“ subjektiver Eigentumspositionen vgl. z. B. Wendt, in: Sachs (Hg.), GG, 6. Aufl. 2011, Art. 14 Rz. 148.

159 Böckenförde, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 153 verneint aus diesem Grund – auf der Grundlage der mittlerweile allerdings als überholt einzuordnenden These, Vermögen sei eigentumsrechtlich nicht geschützt – sogar insgesamt einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG.

160 BVerfG v. 18.12.1968 – 1 BvR 638/64, BVerfGE 24, 367, 421; Wendt, in: Sachs (Hg.), GG, 5. Aufl. 2009, Art. 14 Rz. 169; Kimminich, in: Bonner Kommentar, Art. 14 Rz. 298; a.A. Depenheuer, in: v. Mangoldt/Klein/Starck (Hg.), Art. 14 Rz. 445 f.

161 In diese Richtung auch BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138, wonach der Zugriff auf die Vermögenssubstanz „unter besonderen Voraussetzungen, etwa in staatlichen Ausnahmefällen“, erlaubt sei (mit Hinweis auf Reichsnotopfer und Lastenausgleich); Rüfner, Probleme des Lastenausgleichs aus juristischer Sicht, in: Erker (Hg.), Rechnung für Hitlers Krieg, 2004, S. 19, 23; Rüfner, DVBl. 1970, 881, 885; Seer, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 63.

eigentumsrechtlich nicht rechtfertigen, weil es an dem notwendigen Bezug zur Überwindung eines Ausnahmezustandes fehlt. Diesen Bezug könnten allein einmalige Maßnahmen, wie sie in Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG vorgesehen sind, aufweisen. Und auch dann ist noch auf eine möglichst schonende Ausgestaltung des steuerlichen Vermögenszugriffs zu achten. Immerhin wurde auch der Lastenausgleich zur Bewältigung der Folgen des 2. Weltkriegs über Jahrzehnte gestreckt¹⁶² erhoben. Hierdurch wird der Vermögenssubstanzeingriff nicht zu einer Sollertragsteuer. Es handelt sich um zwei unterschiedliche Kategorien. Die Streckung führt lediglich zu einer Abmilderung des durch den Ausnahmezustand gerechtfertigten Substanzeingriffs.

In Normallage darf der Staat dagegen nicht auf den Vermögensstamm als Steuergegenstand zugreifen. Auch das Lenkungsziel, über die Vermögenssteuer Umverteilung zu organisieren, kann den besonderen Schutz des Vermögensstamms durch Art. 14 Abs. 1 GG nicht überwinden, solange es nicht durch die Ungleichverteilung von Vermögen zu sozialen Spannungen kommt, die ein friedliches Zusammenleben ernsthaft gefährden.

bb) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die eigentumsrechtliche Beurteilung der Erbschaftsteuer unterscheidet sich von der Vermögenssteuer insofern, als sie zwar grundsätzlich auch aus der Vermögenssubstanz gezahlt werden muss, die Rechtfertigung aber am Leistungsfähigkeitszuwachs des Erben ansetzt. Die in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG ebenfalls enthaltene Garantie des Erbrechts hindert die Erhebung einer Erbschaftsteuer nicht,¹⁶³ da auch die Erbrechtsgarantie dem Vorbehalt von Inhalts- und Schrankenbestimmungen unterliegt. Sie wirkt allerdings sowohl aus der Perspektive des Erben als auch des Erblassers¹⁶⁴ begrenzend. So wären extrem hohe Erbschaftsteuersätze mit dem Ziel, durch weitgehende Entziehung des Vermögens im Erbgang gleiche Startchancen herzustellen, mit der Garantie des Eigentums, insbesondere aber des Erbrechts, schlechterdings unvereinbar, weil sie der Bildung von Vermögen aus Sicht des Erblassers den Sinn entziehen würden.¹⁶⁵

4. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Ausgestaltung von Vermögensteuern

Teilt man die These, dass Art. 14 Abs. 1 GG einem Zugriff auf das Vermögen außer in Ausnahmesituationen wie Krieg und sonstigen Katastrophenfällen entgegensteht, nicht, sondern erachtet man Vermögensteuern grundsätzlich für zulässig, müssen für die inhaltliche Ausgestaltung gleichwohl weitergehen-

162 Vgl. Horowski, Vermögensabgabe bis 1979, 1964: Was vom Lastenausgleich noch gilt.

163 Axer, in: Epping/Hillgruber (Hg.), GG-Kommentar, 2009, Art. 14 Rz. 162.

164 Zur Erbrechtsgarantie als Schutz des gesamten Erbvorgangs sowohl aus Sicht des Erben als auch des Erblassers vgl. Wendt, in: Sachs (Hg.), GG, 6. Aufl. 2011, Art. 14 Rz. 194.

165 Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hg.), ErbStG-Kommentar, Einf. Rz. 38 (2009); Axer, in: Epping/Hillgruber (Hg.), GG-Kommentar, 2009, Art. 14 Rz. 162.

de verfassungsrechtliche Restriktionen beachtet werden. Dabei hängen auch die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung von Vermögensteuern davon ab, ob man sie als Substanz- oder Sollertragsteuern begreift.¹⁶⁶ Dass letzteres mit erheblichen Wertungswidersprüchen verbunden ist, ist bereits dargelegt worden.¹⁶⁷ Trotzdem soll im Folgenden auch untersucht werden, welche Konsequenzen sich bei folgerichtiger Umsetzung des Sollertragsteuergedankens ergäben.

a) Gleichheitsgerechte Vermögensbesteuerung

aa) Anforderungen an das Steuerobjekt

Als erstes stellt sich die Frage nach dem Steuergegenstand. Es geht darum, welches Vermögen zur Besteuerung herangezogen werden soll.

Geht man von einem Eingriff in die *Vermögenssubstanz* aus, käme es auf den *Substanzwert* an. Hierbei wäre es grundsätzlich unerheblich, ob das Vermögen laufende Erträge abwirft. Im Hinblick auf die Notwendigkeit der Liquiditätsbeschaffung wäre Voraussetzung der Steuerbarkeit allein die Veräußerbarkeit.

Bei einem Verständnis als Sollertragsteuer müsste dagegen anhand des *Maßstabs der Ertragsfähigkeit* entschieden werden. Vermögen müsste gemessen an seiner *Ertragsfähigkeit* gleich behandelt werden.¹⁶⁸ Gleich ertragsfähige Vermögensgegenstände wären gleich zu belasten, Vermögensgegenstände geringerer Ertragskraft müssten entsprechend niedriger belastet werden.

Bei Rechtfertigung als Sollertragsteuer müssten daher zwingend Gegenstände des privaten Gebrauchsvermögens,¹⁶⁹ aber auch Schmuck, Edelmetall, Kunstsammlungen¹⁷⁰ etc., vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden, da diese keine Erträge abwerfen. Zwar ist der Gesetzgeber zur Typisierung berechtigt¹⁷¹ und muss bei der Bestimmung der vermögenssteuerpflichtigen Gegen-

166 Böckenförde, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 153.

167 Siehe oben IV.3.c)bb).

168 Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögenssteuer, Dissertation Frankfurt/Main 2005, S. 215 folgert hieraus die Anknüpfung an Ertragswerte statt an Verkehrswerte.

169 J. Lang, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 101; Jachmann, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 50; Wittmann, BB 1995, 1933 ff., 1934.

170 So zutreffend Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögenssteuer, Dissertation Frankfurt/Main 2005, S. 217 f. Hierfür sprechen auch Vereinfachungsgründe, wie die Schwierigkeiten der Abgrenzung zum Hausrat (Gebrauchsvermögen) sowie der Bewertung belgen; siehe sehr instruktiv zur Schweizer Vermögenssteuer Duss, Der Schweizer Truhänder, 2012, S. 772 f.

171 Vgl. BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 f. m.w.N. (Existenzminimum); BVerfG v. 30.5.1990 – 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126, 151 f.; BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 359 m.w.N. (Lohnsteuerkarte); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6 (Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 (Zulage Ost); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 127 (Alterseinkünfte III) und zur Erbschaftsteuer aktuell BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 56.

stände nicht in jedem Einzelfall sicherstellen, dass auch tatsächlich Erträge erwirtschaftet werden. Er dürfte jedoch Vermögen, mit dem *typischerweise* keine laufenden Erträge erwirtschaftet werden, nicht mit einbeziehen. Nicht zuzustimmen ist der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts im Vermögensteuerbeschluss, der Gesetzgeber dürfe „diese Ertragsbewertung typisierend auf das Gesamtvermögen beziehen, mag dieses auch in einzelnen Wirtschaftsgütern nach der konkreten Anlageentscheidung des Eigentümers keine Erträge erbringen“. ¹⁷² Eine derartige Gesamtbetrachtung widerspricht der Konzeption einer Bemessungsgrundlage, die sich aus einzelnen Wirtschaftsgütern zusammensetzt, die auch einzeln zu bewerten sind. ¹⁷³

Anhand des Maßstabs der Ertragsfähigkeit wäre nicht nur das ertraglose Vermögen auszunehmen, vielmehr wäre wohl auch zu fordern, dass Vermögensklassen mit sehr unterschiedlichen Ertragsbewertungen unterschiedlich behandelt werden, wobei fraglich ist, ob sich die durchschnittliche Rendite von Immobilien, Geld- oder Betriebsvermögen auch nur annähernd realitätsgerecht typisieren lässt.

bb) Anforderungen an die Vermögensbewertung

Von besonderer Bedeutung ist ferner das Erfordernis realitätsgerechter Bewertung. ¹⁷⁴ Geht man von einer Belastung der Vermögenssubstanz aus, muss der durch Veräußerung realisierbare Substanzwert, d. h. der Verkehrswert, ermittelt werden. Richtiger Maßstab einer Sollertragsteuer wäre demgegenüber der Ertragswert. ¹⁷⁵ Im Hinblick darauf, dass auch der Verkehrswert maßgeblich anhand der zukünftigen Erträge eines Vermögensgegenstandes ermittelt wird, hat das Bundesverfassungsgericht jedoch nicht nur für die Erbschaftsteuer ¹⁷⁶, sondern auch für die Vermögensteuer ¹⁷⁷ eine Anknüpfung an den Verkehrswert (gemeinen Wert) als zulässig erachtet. Dies muss auch für die Grundsteuer als besonderer Vermögensteuer auf das Grundvermögen gelten.

172 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140.

173 § 1 Abs. 3 VStG spricht zwar von der Steuerpflicht des „Gesamtvermögens“, diese setzt sich aber zusammen aus den einzeln zu bewertenden Wirtschaftsgütern, vgl. *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl. 1995, § 114 BewG Rz. 3.

174 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 136; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33.

175 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140 u. 143.

176 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33 f.

177 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140: „Die Ermittlung der Sollerträge setzt grundsätzlich am Tatbestand der Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes an, mag aber auch an dessen Verkehrswert anknüpfen, sofern die im Steuersatz bestimmte Belastung gewährleistet, daß die Vermögensteuer lediglich anteilig auf die Erträge zugreift, die aus der in Verkehrswerten erfaßten wirtschaftlichen Einheit typischerweise erwartet werden. Erfasst die Bemessungsgrundlage nicht den vermuteten Ertrag, sondern den Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes, so kommt dem Steuersatz die Aufgabe zu, anknüpfend an einen aus dem Veräußerungswert abgeleiteten Sollertrag den steuerlichen Zugriff auf diesen angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen.“

Zur Ermittlung des Verkehrswertes bedarf es im Rahmen laufender Vermögensteuern eines Verfahrens zur regelmäßigen Neubewertung, ¹⁷⁸ um der Besteuerung realitätsgerechte Werte zugrunde legen zu können. Das Gebot realitätsgerechter Bewertung bezieht sich nicht nur auf die Relation unterschiedlicher Vermögensarten zueinander, z. B. auf das Verhältnis von Sach- und Kapitalvermögen, sondern zwingt auch innerhalb einer Vermögensklasse zu einer gleichmäßigen Bewertung. ¹⁷⁹ Hieraus folgt der Reformbedarf in der Grundsteuer, weil die Einheitsbewertung zwar tendenziell zu einer Unterbewertung sämtlicher Grundstücke führt, der Abstand zum Verkehrswert aber stark variiert und es somit zu erheblichen Bewertungsunterschieden zwischen den Grundstücken kommt. ¹⁸⁰

Die Vorgabe einer am Verkehrswert orientierten Bewertung begründet Zweifel, ob eine gleichheitssatzkonforme Ausgestaltung laufender Vermögensteuern überhaupt möglich ist. Namhafte Autoren halten eine zeitnahe Bewertung ruhenden Vermögens zu Verkehrswerten für schlichtweg undurchführbar. ¹⁸¹ Selbst wenn Vergleichswerte existieren, steht die Heterogenität des Vermögens ¹⁸² der Übertragbarkeit auf nicht kürzlich gehandelte Vermögensgegenstände entgegen.

Wenn man eine von Markttransaktionen unabhängige Bewertung nicht für generell unmöglich hält, schlägt sich das Erfordernis realitätsgerechter Bewertung in dem hierfür erforderlichen Verwaltungsaufwand nieder, was die Effizienz der Besteuerung ruhenden Vermögens in Frage stellt. ¹⁸³ Es stellt sich die Frage nach der Zweck-Mittel-Relation. Der Eingriff in die Grundrechte lässt sich jedenfalls im Hinblick auf eine fiskalische Zielsetzung dann nicht mehr rechtfertigen, wenn die Steuereinnahmen zu einem Großteil durch die Kosten der Erhebung der Vermögensteuer aufgezehrt werden. ¹⁸⁴ Dies wiederum hat erhebliche Auswirkungen auf den Zuschnitt der Vermögen-, aber auch der Erbschaftsteuer. Indem Vermögen- und Erbschaftsteuer auf eine relativ geringe Anzahl größerer Vermögen beschränkt werden – die sich aber, das sei nur nebenbei bemerkt, durch legale Steuergestaltung der Belastung besonders gut ent-

178 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 144.

179 *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 4.

180 BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897, 899 ff.

181 *Tipke*, in: FS Ritter, 1997, S. 587, 591; *Maiterth/Sureth*, StuB 2005, S. 70 ff.

182 Besonders heterogen ist Betriebsvermögen. Aber auch bebaute Grundstücke können sich aufgrund von Ausstattung und Zustand der aufstehenden Gebäude selbst in sehr eng umgrenzten Gebieten extrem unterscheiden. Eine Bewertung anhand von Kaufpreissammlungen mag relativ gut funktionieren in sehr homogenen Wohnsiedlungen. Dies erklärt, warum die Einschätzung des Vergleichswertverfahrens in den Niederlanden günstiger ausfällt als in Deutschland (so *Meussen* im Rahmen des 41. Berliner Steuergesprächs zur Grundsteuer am 14.11.2011).

183 *Meyding*, DStR 1992, 1113 ff., 1116 gibt die Verwaltungskosten der Vermögensteuer mit ca. 32 % des Steueraufkommens an, und zwar noch auf der Grundlage der Einheitsbewertung, die jedoch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zeitnahe realitätsgerechte Bewertung nicht gerecht wird.

184 Ausreichend ist allerdings, wenn der Umverteilungszweck in den Vordergrund gestellt würde, dass die Einnahmeerzielung Nebenzweck ist, vgl. § 3 Abs. 1 AO.

ziehen können –, will man den Bewertungsaufwand reduzieren.¹⁸⁵ Damit sind die hohen persönlichen und sachlichen Freibeträge nicht nur Ausfluss familien- und wirtschaftspolitischer Lenkungsentscheidungen, sondern systemimmanent, wenn man die verfassungsrechtlichen Anforderungen realitätsgerechter Werte mit dem ebenfalls verfassungsrechtlich fundierten Effizienzpostulat¹⁸⁶ verbindet. Einerseits sind damit Begünstigungsungleichheit und die sich hieraus ergebenden verfassungsrechtlichen Bedenken bereits in der Vermögensbesteuerung angelegt. Andererseits muss sich auch die eingängige Forderung nach breiten Bemessungsgrundlagen bei niedrigen Steuersätzen¹⁸⁷ dem Effizienzproblem stellen, weil der Verwaltungsaufwand im Verhältnis zum erzielbaren Steueraufkommen stark steigen würde.

Selbst bei einer drastischen Reduktion der Anzahl der Steuerfälle durch hohe Freibeträge – die aktuellen Entwürfe gehen von 150.000–300.000 Steuerpflichtigen aus¹⁸⁸ – steht ein *gutachterliches Einzelbewertungsverfahren* als Regelverfahren außer Verhältnis zum Ertrag. Schließlich bleibt es auch bei der Beschränkung auf Großvermögen bei der Notwendigkeit der Bewertung einer Unzahl einzelner Wirtschaftsgüter. Wertgutachten können allenfalls im Einzelfall als Korrektiv der Ergebnisse standardisierter Verfahren zur Anwendung kommen.

Die alternative Anwendung *standardisierter Verfahren* liegt grundsätzlich in der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers. Steuergesetze betreffen Massenvorgänge, so dass der Gesetzgeber sich vereinfachender Regelungen bedienen muss, um den Gesamtvollzug sicherzustellen. Allerdings weisen *Maiterth* und *Houben* erhebliche Schwächen der verschiedenen standardisierten Bewertungsverfahren nach.¹⁸⁹ Letztlich ist keines der derzeit zur Anwendung kommenden Verfahren in der Lage, auch nur einigermaßen treffsicher Verkehrswerte zu ermitteln.

Damit ist die Frage nach der *Reichweite* der Typisierungskompetenz aufgeworfen, nach Art und Ausmaß verfassungsrechtlich (noch) tolerabler Abweichungen vom Verkehrswert. Dass die Forderung, der Besteuerung den Verkehrswert zugrunde zu legen, nur mit Abstrichen verwirklicht werden kann, hat auch das Bundesverfassungsgericht erkannt und im zweiten Erbschaftsteuerbeschluss einen „Annäherungswert“ an den gemeinen Wert genügen lassen.¹⁹⁰ Ausrei-

185 Vgl. Begründung zu § 9 Abs. 1 des Entwurfs eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 19.

186 *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, Habilitationsschrift Köln 1983, S. 102 ff.

187 Z.B. *Hey*, JZ 2007, 564 ff., 571; *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Dissertation Frankfurt/Main 2011, S. 261 ff.; *Wiss. Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 37 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 15 Rz. 6 a.E.

188 *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelegung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 68 [2012], S. 6: 143.000 Steuerpflichtige; Grüne Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 11: 330.000 Steuerpflichtige.

189 Siehe in *IFSt-Schrift* Nr. 483 [2012], S. 126 ff.

190 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 36.

chend sei, wenn sich der Steuerwert innerhalb eines Korridors vertretbarer Verkehrswerte befindet. Im Rahmen der Grundstücksbewertung hält das Gericht Abweichungen von 20 % nach oben und nach unten für noch tolerabel.¹⁹¹ Allerdings weisen *Maiterth* und *Houben* in dieser Schrift nach, dass sich auch diese Forderung unabhängig von dem zur Anwendung gebrachten Verfahren nicht erfüllen lässt.¹⁹² In der Mehrzahl der betrachteten Grundstücksbewertungen kommt es zu zum Teil deutlich höheren Abweichungen. Es handelt sich also nicht um zu vernachlässigende Einzelfälle.¹⁹³ Noch schwerer erfüllbar ist die Forderung, es dürfe nicht zu „uneinheitlichen Abweichungen“¹⁹⁴ zwischen Steuerwert und Verkehrswert kommen. Sie ist auch nicht konsistent mit der Aussage, dass Über- und Unterbewertungen in Höhe von 20 % um den Verkehrswert herum von der verfassungsrechtlichen Typisierungskompetenz des Gesetzgebers gedeckt sind. Wie *Maiterth* und *Houben* belegen, kommt es nicht zu einer systematischen Über- oder Unterbewertung über sämtliche Grundstücksarten. Es lassen sich allenfalls Tendenzaussagen dergestalt treffen, dass höherwertige Mietwohngrundstücke in der Regel im Ertragswertverfahren unterbewertet werden¹⁹⁵ oder dass das Vergleichswertverfahren für Ein- und Zweifamilienhäuser zu leicht über dem Verkehrswert liegenden Steuerwerten führt.¹⁹⁶ Insgesamt betrachtet ist die Streuung aber willkürlich, was es gleichsam unmöglich macht, sie durch zusätzliche gesetzliche Differenzierungen zu reduzieren.

Wenn das Bundesverfassungsgericht in den Beschlüssen aus 1995 und 2006 eine tatsächlich unerfüllbare Anforderung an die Realitätsgerechtigkeit der Bewertung aufgestellt haben sollte, würde dies das Aus jedweder Vermögensbesteuerung bedeuten.¹⁹⁷ Dass das Verfassungsgericht im zweiten Erbschaftsteuerbeschluss aus dem Jahr 2006 tatsächlich eine Festlegung dergestalt treffen wollte, dass die Erbschaftsteuer verfassungswidrig ist, sobald Werte zugrunde gelegt werden, die stärker als 20 % nach oben oder unten vom Verkehrswert abweichen, und ob diese Aussage ohne weiteres auf sämtliche vermögensbezogene Steuern zu übertragen ist, muss jedoch bezweifelt werden. Primär richtet sich das Gericht gegen „strukturell ungeeignete“¹⁹⁸ Methoden, gegen extreme Unterbewertungen (von unter 50 % des Verkehrswertes) und große Streubreiten. Auch dürften die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an die Schwankungsbreite in Relation zur Höhe der Belastung stehen. Je intensiver der Eingriff, desto höhere Anforderungen sind an das Bewertungsmaß zu

191 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 46.

192 Siehe in *IFSt-Schrift* Nr. 483 [2012], S. 133.

193 Soweit Typisierungen nur im Einzelfall zu nicht hinnehmbaren Härten führen, wäre mit einer Härtefallklausel, die es erlaubt, das im standardisierten Verfahren gewonnene Bewertungsergebnis zu widerlegen (vgl. § 198 BewG), den verfassungsrechtlichen Anforderungen Genüge geleistet, vgl. etwa BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvL 117/73, BVerfGE 48, 102, 116.

194 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 42.

195 *Maiterth/Houben*, in: *IFSt-Schrift* Nr. 483 [2012], S. 125.

196 *Maiterth/Houben*, in: *IFSt-Schrift* Nr. 483 [2012], S. 128 f.

197 In diese Richtung *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 62.

198 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 47.

stellen.¹⁹⁹ Deshalb wird man für eine laufende Vermögensteuer, auch wenn sie „nur“ 1 % betragen sollte, höhere Anforderungen an die Treffsicherheit des Bewertungsverfahrens stellen müssen als für die deutlich niedrigere Belastung mit Grundsteuer.²⁰⁰ Auch in der Erbschaftsteuer ist angesichts der Höhe der Belastung ein strengerer Maßstab anzulegen, zumal bei einer einmaligen Bewertung auch unter Effizienz Gesichtspunkten ein höherer Bewertungsaufwand getrieben werden kann. Dies würde erst recht für eine einmalige Vermögensabgabe in signifikanter Höhe gelten.

cc) Anforderungen an Freibeträge/Verschonungsregeln

(1) Verwirklichung von Vereinfachungszwecken

Auch wenn hohe Freibeträge dazu beitragen, die Zahl der Bewertungsfälle zu reduzieren, sind Vermögen- und Erbschaftsteuern mit großzügigen Verschonungsregeln im Hinblick auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – unabhängig davon, ob man diese in der Vermögenssubstanz oder im Sollertrag verkörpert sieht – der Notwendigkeit der Rechtfertigung ausgesetzt. Denn weder sind kleinere Vermögen per se ertraglos, noch lassen sie sich – sieht man einmal vom existenznotwendigen Gebrauchsvermögen ab – nicht zu Geld machen.

Der Vereinfachungszweck der Vermeidung des Bewertungsaufwands ist zur Rechtfertigung nur bedingt tragfähig, weil er letztlich keine exakte Grenzziehung erlaubt. Allenfalls eine echte Bagatellgrenze wird man hierauf stützen können. Aber ob der Freibetrag bei 500.000 Euro, 1 Mio. oder 5 Mio. Euro liegt, ist letztlich willkürlich. Je höher der Freibetrag, desto weniger Steuerfälle entstehen, aber ab welchem Betrag Bewertungsaufwand und Steuerertrag in ein angemessenes Verhältnis kommen, ist nicht objektiv begründbar. Gleichzeitig wird, je höher die Freibeträge und umso weniger Steuerfälle tatsächlich erfasst werden, der Charakter der Steuer als Gemeinlast in Frage gestellt.

(2) Verwirklichung von Umverteilungszwecken

Eher lassen sich hohe Freibeträge im Hinblick auf den Umverteilungszweck rechtfertigen,²⁰¹ da der Gesetzgeber in der Definition des Umverteilungszieles verhältnismäßig frei ist. Umverteilung ist, freilich nur unter Beachtung der sich aus der Garantie privaten Eigentums in Art. 14 Abs. 1 GG ergebenden

199 In diese Richtung BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, 246 ff., wo das Gericht – wohl im Hinblick auf die verhältnismäßig geringe Belastungswirkung von § 8b Abs. 5 KStG – äußerst großzügig mit der Typisierung des Gesetzgebers umgegangen ist.

200 Zum Zusammenhang zwischen Belastungshöhe und Genauigkeit der Wertermittlung BFH v. 2.2.2005 – II R 36/03, BStBl. II 2005, 428, 429; zustimmend *Eisele*, Der Gemeindehaushalt 2009, S. 206 ff., S. 207.

201 *Tipke*, in: FS Ritter, 1997, S. 587, 593; in dieselbe Richtung *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 934, der, „wenn die Vermögensdisparität so groß würde, dass der soziale Friede ernstlich gefährdet würde, die Möglichkeit [sieht], Großvermögen aus sozialstaatlichen Gründen sonderzubelasten“.

freiheitlichen Grundwertung, ein legitimes Regelungsziel.²⁰² Wenn es das gesetzgeberische Anliegen ist, vor allem große Vermögen zu nivellieren, lassen sich auch hohe Freibeträge rechtfertigen. Allerdings stellt sich dann die Frage nach der Eignung.²⁰³ Denn solange der Steuersatz gering ist, bleibt auch die Umverteilungswirkung gering. Sollen vermögensbezogene Abgaben tatsächlich einen Beitrag dazu leisten, die „Schere zwischen Arm und Reich nicht (noch) weiter aufklaffen zu lassen“²⁰⁴, bedürfte es hoher Steuersätze auf Großvermögen, um deren Anstieg zu verhindern oder doch spürbar zu verlangsamen. Eine auf Großvermögen konzentrierte weitgehende Wegbesteuerung von Vermögenszuwächsen wäre jedoch – wie bereits dargelegt²⁰⁵ – eigentumsrechtlich unzulässig, solange es nicht gilt, eine ernstliche Gefährdung des sozialen Friedens zu verhindern.²⁰⁶ Damit ist das Umverteilungsziel mittels der Vermögensteuer in rechtlich zulässiger Weise gar nicht erreichbar. Geeigneter erscheint hier ohnehin die Erbschaftsteuer.²⁰⁷

(3) Schutz des persönlichen Gebrauchs- und Altersvorsorgevermögens

Das Bundesverfassungsgericht begründet die persönlichen Freibeträge primär freiheitsrechtlich mit der Notwendigkeit einer Verschonung des persönlichen Lebensführungsvermögens, das es mit dem Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses bemessen wissen will. Diese Aussage findet sich sowohl im Vermögensteuerbeschluss²⁰⁸ als auch im Erbschaftsteuerbeschluss.²⁰⁹ Die Lebensstandardwahrung der Hinterbliebenen aus der Kernfamilie lässt sich mit Art. 6 Abs. 1 GG begründen. Auch Art. 14 Abs. 1 GG kann herangezogen werden, weil andernfalls das Erbrecht unter dem Gesichtspunkt der Versorgung der Hinterbliebenen in seinem Kernbereich tangiert wäre.

Der Erbschaftsteuergesetzgeber hat hieraus zum einen die geltenden hohen persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) gefolgert (insbesondere 500.000 Euro für Ehegatten, 400.000 Euro für Kinder), zum anderen die zusätzliche sachliche Steuerbefreiung des Familienheims durch § 13 Abs. 1 Nr. 4a, b und c ErbStG. Die gesetzgeberische Entscheidung für großzügige persönliche Freibeträge ist

202 Grundsätzlich bejaht etwa von *Birk*, DStJG 22 (1999), S. 7 ff., S. 14.

203 In der konkreten Ausgestaltung der bis 1996 erhobenen Vermögensteuer verneint von *Birk*, DStJG 22 (1999), S. 7 ff., S. 14; generell verneint *Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Dissertation Zürich 1977, S. 210 ff. die Eignung der Vermögensteuer zur Verwirklichung von Umverteilung aufgrund der im Hinblick auf die einfache Überwälzbarkeit ungesicherten Inzidenz.

204 Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 11 f.

205 Siehe oben IV.3.d)aa).

206 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 934, der „wenn die Vermögensdisparität so groß würde, dass der soziale Friede ernstlich gefährdet würde, die Möglichkeit [sieht], Großvermögen aus sozialstaatlichen Gründen sonderzubelasten“.

207 *Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Dissertation Zürich 1977, S. 217.

208 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 140 ff.

209 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 175.

nicht zu beanstanden. Ob dieses Ausmaß verfassungsrechtlich zwingend ist, erscheint zwar zweifelhaft. Eine *verfassungsrechtliche Notwendigkeit*, dass Kinder, auch dann wenn sie bereits eigenes Lebensführungsvermögen aufgebaut haben, was bei den heutigen Generationsfolgen beim Tod der Eltern (Steuerklasse I) regelmäßig der Fall sein dürfte, bezogen auf jeden Erbfall den Wert eines Einfamilienhauses steuerfrei erhalten müssen,²¹⁰ ist nur schwer begründbar. Ungeachtet der Frage verfassungsrechtlicher Notwendigkeit verfügt der Gesetzgeber aber über Gestaltungsspielräume zur Gewährung derart großzügiger persönlicher Freibeträge.

Problematischer sind die zusätzlichen sachlichen Steuerbefreiungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4a–c ErbStG. Sie lassen sich zwar – insbesondere wenn es um das zum Zeitpunkt des Erbfalls von Erblasser und Erben *gemeinsam* bewohnte Familienheim geht – als Lebensstandard- und Statusschutz begründen. Allerdings müsste die Begünstigung dann richtigerweise auf das zum Zeitpunkt der Schenkung/des Erbfalls vom Erwerber *mitbewohnte* Familienheim beschränkt werden.²¹¹ Aber auch dann bleibt die Differenzierung der Freibeträge nach Vermögensart gleichheitsrechtlich angreifbar.²¹²

In der Vermögensteuer können hohe persönliche Freibeträge zudem als typisierende Freistellung des persönlich genutzten und damit – sieht man vom Wert der Selbstnutzung ab – per se ertraglosen Vermögens gewertet werden. Zielgenauer wäre allerdings das Abstellen auf den Nutzungszusammenhang.

Freizustellen wäre zudem – sowohl unter dem Gesichtspunkt der Sollertrags- als auch der Substanzsteuer – im Rahmen einer Vermögensteuer das Altersvorsorgevermögen.²¹³ Gleichheitsgerecht müssen dabei unterschiedliche Wege der Altersvorsorge in gleicher Weise freigestellt werden. Dies stößt insofern auf erhebliche Schwierigkeiten, als zwar Renten- und Pensionsansprüche regelmäßig in unbegrenzter Höhe nicht von der Vermögensbesteuerung erfasst werden, Altersvorsorge durch sonstigen Vermögensaufbau dagegen nicht verschont wird. Steuerpflichtige, die ihre Altersversorgung aus Kapital- oder Immobilien-

210 Freilich dürfte der Freibetrag in den Fällen des wirtschaftlich bereits autonomen Kindes häufig faktisch daran scheitern, dass das Kind nicht unter Aufgabe seiner bisherigen Wohnung in das elterliche Haus einzieht, siehe *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher (Hg.), ErbStG-Kommentar, 2011, § 13 Rz. 74.

211 § 13 Abs. 1 Nr. 4 a-c ErbStG lässt es ausreichen, dass der Erwerber die begünstigte Immobilie unverzüglich nach Eintritt des Steuerfalls bezieht. Die Vergünstigung ist folglich nicht auf den Schutz der bestehenden Lebensumstände beschränkt.

212 Zutreffend *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, Dissertation Frankfurt/Main 2011, S. 154.

213 Positiv ist insofern die Konzeption der Grünen Vermögensabgabe zu beurteilen. § 10 des Entwurfs einer Vermögensabgabe (BT-Drucks. 17/10770) sieht zusätzlich zum allgemeinen Freibetrag einen Altersvorsorgefreibetrag in Höhe von 380.000 Euro vor, soweit der Steuerpflichtige keine oder nur geringfügige Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung hat. Hiermit wird eine zu begrüßende Annäherung der unterschiedlichen Altersvorsorgeformen erreicht und eine Diskriminierung derjenigen Steuerpflichtigen vermieden, die durch sonstigen Vermögensaufbau für ihr Alter vorsorgen; a.A. *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Dissertation Frankfurt/Main 2005, S. 216, der eine derartige Maßnahme nicht für erforderlich erachtet.

erträgen bestreiten, müssten einen zusätzlichen Altersvorsorgefreibetrag erhalten, um das Vermögen freizustellen, das erforderlich ist, um einen durchschnittlichen Renten-/Pensionsanspruch zu finanzieren.

Freibeträge im Rahmen der Vermögensteuer, die der Freistellung des (ertraglosen) Lebensführungsvermögens sowie des Altersvorsorgevermögens dienen, müssen unabhängig von der Höhe des Gesamtvermögens stets in voller Höhe gewährt werden. Da insoweit keine Vermögensteuerleistungsfähigkeit besteht – und zwar sowohl nach einer Substanz- als auch nach einer Sollertragsteuerbetrachtung –, verbietet es sich, diese Freibeträge ab einer bestimmten Höhe des Gesamtvermögens abzuschmelzen.²¹⁴ Der Milliardär muss diese Aufwendungen ebenso tätigen wie der Millionär. Insofern besteht kein grundsätzlicher Unterschied zum einkommensteuerrechtlichen Grundfreibetrag, der ebenfalls nicht mit steigendem Einkommen zurückgenommen werden darf.

Nimmt man beides zusammen, die Notwendigkeit der Freistellung eines durchschnittlichen aktuellen Gebrauchsvermögens und des Altersvorsorgevermögens, ergeben sich zwangsläufig hohe persönliche Freibeträge. Sie führen von vornherein dazu, dass nur eine Minderheit mit Vermögensteuer belastet wird.²¹⁵

(4) Zulässigkeit einer Ungleichbehandlung von Privat- und Betriebsvermögen

Stark umstritten ist sowohl in der Erbschaft- als auch in der Vermögensteuer, ob Betriebsvermögen von der Besteuerung vollständig ausgenommen oder durch hohe spezielle Freibeträge weitgehend verschont werden darf oder sogar verschont werden muss.²¹⁶

Im ersten Erbschaftsteuerbeschluss aus dem Jahr 1995 klang an, der erb- bzw. schenkungsteuerrechtliche Erwerb von Betriebsvermögen begründe eine geringere Leistungsfähigkeit als von Privatvermögen.²¹⁷ Diese These ist in der Folge zutreffend mit dem Hinweis widerlegt worden, dass eine etwaige besondere Sozialpflichtigkeit von Betriebsvermögen sich richtigerweise bereits in der Bewertung niederschlägt und daher zusätzliche Freibeträge jedenfalls nicht auf

214 A.A. *G. Kirchhof*, StuW 2011, 189, 198, der in der Abschmelzregelung lediglich ein Progressionselement sieht. Dies ist m.E. jedenfalls bei einem Abschmelzen von Freibeträgen bis auf 0 nicht haltbar, insbesondere, wenn damit auch das Altersvorsorgevermögen zur Besteuerung herangezogen wird.

215 Dies trägt der Vermögensteuer zusammen mit den in BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 entwickelten und in BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 fortentwickelten Belastungsobergrenzen den Ruf der „Sandwich-Steuer“ ein, siehe *Seer*, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 63.

216 Hierzu *Tipke*, in: FS Ritter, 1997, S. 587, 595: Nicht nur zulässig, sondern geradezu geboten, weil alle Argumente, die für die Besteuerung von Privatvermögen – ihre Überzeugungskraft einmal dahingestellt – angeführt werden, auf Betriebsvermögen nicht zutreffen.

217 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 176.

eine geminderte Leistungsfähigkeit gestützt werden können.²¹⁸ Anders mag sich dies verhalten im Hinblick auf gesellschaftsvertragliche Restriktionen wie Buchwertklauseln, die es den Erben von Unternehmensanteilen erschweren, ihre Beteiligung zu Geld zu machen, um die Erbschaftsteuer zu entrichten. Insofern ist denkbar, dass der anteilige auf den Erben entfallende Wert des Unternehmens nicht mit dem Wert seiner Beteiligung korrespondiert. Dies wäre zu berücksichtigen.

Im Übrigen bleiben zur Rechtfertigung lediglich Sozialzwecke wie der Erhalt von Familienunternehmen und der Schutz von Arbeitsplätzen. Diese lassen sich aber – selbst in Anbetracht des großen Gestaltungsspielraums, den das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Normierung von Steuervergünstigungen einräumt²¹⁹ – nicht gleichheitssatzkonform umsetzen. Eine Trennung von gutem und schlechtem, produktivem und unproduktivem Vermögen ist praktisch nicht möglich, jedenfalls nicht entlang der ertragsteuerrechtlichen Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen,²²⁰ an die derzeit angeknüpft wird. Die vom 2. Senat des Bundesfinanzhofs monierte Gestaltungsanfälligkeit²²¹ der erbschaftsteuerrechtlichen Steuervergünstigungen hängt genau hiermit zusammen. Zwar implizieren Steuervergünstigungen immer Gestaltungsmöglichkeiten. Dies gilt aber umso mehr, wenn die Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen und begünstigten Tatbeständen nicht inhaltlich, sondern formal getroffen wird.

Neben der Abgrenzungsproblematik und der mit den Gestaltungsmöglichkeiten einhergehenden fehlenden Zielgenauigkeit der Vergünstigungen bestehen im Rahmen der Erbschaftsteuer Zweifel auch hinsichtlich Erforderlichkeit und Angemessenheit. Weder gibt es eine empirische Evidenz, dass Unternehmen aufgrund der Erbschaftsteuerbelastung der Unternehmenserben insolvent geworden wären,²²² noch geht eine zur Liquiditätsbeschaffung eventuell erforderliche Veräußerung von Unternehmen oder Unternehmensanteilen typischerweise mit einem Arbeitsplatzverlust einher. Hieran wird freilich auch deutlich, dass die mit der Privilegierung von Unternehmensvermögen verfolgten Gemeinwohlzwecke stärker differenziert werden müssen. Neben dem Arbeitsplatzverlust wäre es wohl auch legitim, wenn der Gesetzgeber die Weiterführung von Familienunternehmen innerhalb der Familie fördern wollte.

Auch im Rahmen der Vermögensteuer wird die teilweise oder vollständige Ausnahme von Betriebsvermögen diskutiert. Hierfür spricht, dass Steuern auf Betriebsvermögen überwältigt werden,²²³ dass sie zu Wettbewerbsverzerrungen füh-

218 *Bareis*, DB 1996, 1153 ff., 1157; *Seer*, DStJG 22 (1999), S. 191 ff., S. 212; so jetzt auch BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 92 f.

219 Siehe BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 299 und ausf. hierzu *Schön*, in: FS Spindler, 2011, S. 169 ff.

220 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 98.

221 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 96 ff.; zuvor bereits *Arndt*, DStJG 22 (1999), S. 25 ff., 36; *Schön*, DStJG 22 (1999), S. 65.

222 *Wiss. Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, Gutachten 01/2012, S. 30.

223 *Tipke*, GmbHR 1996, 8, 15.

ren und dass sie dazu verleiten, Unternehmen Eigenkapital zu entziehen.²²⁴ Steuern, die in die Vermögenssubstanz von Unternehmen eingreifen, sind nicht nur standortpolitisch verfehlt. Die schleichende Konfiskation von Unternehmen gefährdet deren Lebensfähigkeit. Bei einem Verständnis der Vermögensteuer als Sollertragsteuer stellt sich zum einen das Problem extrem unterschiedlicher Renditen. Ein einheitlicher Ansatz würde der Unternehmensrealität nicht gerecht werden und kann somit nicht mehr als verfassungskonforme Typisierung aufgefasst werden. Zum anderen ist selbst bei hohen Unternehmensrenditen in Anbetracht der ertragsteuerrechtlichen Belastung unternehmerischer Gewinne von knapp 50 % (Gewerbsteuer, Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag) für eine Zusatzbelastung durch eine Vermögensteuer innerhalb der Übermaßgrenze kein Raum. Die Negativwirkungen einer laufenden Vermögensteuer auf Betriebsvermögen sind unbestreitbar. Das Ziel ihrer Vermeidung würde – anders als für Zwecke der Erbschaftsteuer – möglicherweise die Beschränkung der Vermögensteuer auf Privatvermögen rechtfertigen. Allerdings gelten die gegen die erbschaftsteuerrechtlichen Vergünstigungen gerichteten Bedenken hinsichtlich der gesetzgeberischen Abgrenzbarkeit und Gestaltungsanfälligkeit uneingeschränkt auch für die Vermögensteuer.²²⁵

Wenn trotzdem in der Vergangenheit immer wieder die vollständige Ausnahme des Betriebsvermögens gefordert wurde, so fußte dies zudem auf unzutreffenden Prämissen, mit denen die Besteuerung von Privatvermögen gerechtfertigt wurde. In der Tat besteht bei betrieblichen Einkünften grundsätzlich kein Bedürfnis einer Nachholwirkung. Auch fällt es noch schwerer, einen Sollertrag unternehmerischen Vermögens zu typisieren als bei privatem Immobilien- oder Kapitalvermögen, wobei sich Sollertragsbetrachtung und Nachholwirkung auch im Rahmen der Besteuerung von Privatvermögen als nicht schlüssig erwiesen haben. Allenfalls kann man daher mit *Klaus Tipke*²²⁶ folgern, dass, wenn diese Argumente schon zur Begründung der Besteuerung von Privatvermögen nicht überzeugen, sie keinesfalls zur Begründung der Besteuerung von Betriebsvermögen herangezogen werden dürfen, wo bereits die Prämissen nicht stimmen. Nur trägt diese Sichtweise nicht eine Begünstigung von Betriebsvermögen in Abgrenzung zu Privatvermögen, sondern lässt nur einen einzigen Schluss zu, nämlich den, ganz auf die laufende Besteuerung von Vermögen zu verzichten.

dd) Anforderungen des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit

Die Besteuerung von Vermögen wirft Vollzugsprobleme eigener Art auf, die stark von der Vermögensart abhängen. Während bei der Grundsteuer eine lückenlose Erfassung möglich ist, bergen Erbschaft-, aber auch Vermögensteuer

224 *Ritter*, in: Festgabe F. J. Haas, 1996, S. 283, 288; *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Dissertation Frankfurt/Main 2005, S. 219; *Märkle/Franz*, Stbg. 1996, S. 241, 244; *Tipke*, in: FS W. Ritter, 1997, S. 587, 595.

225 *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, Diss. Frankfurt/Main 2005, S. 220 f.

226 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 944 f.

im Bereich des privaten Sach- und Kapitalvermögens erhebliches Hinterziehungspotential.²²⁷ Dies ist auch verfassungsrechtlich relevant.

Der Steuergesetzgeber muss nicht nur die gleichheitsgerechte Ausgestaltung der materiellen Steuernormen gewährleisten, sondern auch Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg.²²⁸ „Normale“ Vollzugsdefizite, wie sie im steuerrechtlichen Massenverfahren unvermeidlich sind, tangieren die Verfassungsmäßigkeit nicht. Sind jedoch die Ermittlungsmöglichkeiten aufgrund widersprüchlicher Gesetzesbefehle im Sinne eines *strukturellen* Erhebungsdefizits²²⁹ eingeschränkt, wird die zugrunde liegende materielle Steuernorm gleichheitswidrig.

Strukturell sind zum einen die Vollzugsdefizite im Hinblick auf das private Geld- und Kapitalvermögen, weil mit Einführung der Abgeltungsteuer die Deklarationspflicht im Rahmen der Einkommensteuer weggefallen und § 30a AO beibehalten wurde. Zum anderen begegnet die Durchsetzung der Vermögensteuer auf sonstiges Privatvermögen (Schmuck, Kunstgegenstände, Antiquitäten)²³⁰ nicht überwindbaren Schwierigkeiten, soweit sich dieses in der von Art. 13 Abs. 1 GG geschützten Wohnung befindet. Zwar kann der Vermögensteuergesetzgeber diesbezüglich eine Deklarationspflicht anordnen, die Verifikation wäre indes *rechtlich* verwehrt. Auch hohe Freibeträge und die damit einhergehende Reduktion der Zahl der Steuerfälle ändern nichts daran, dass die Angabe privater Vermögensgegenstände wie Schmuck, Kunstsammlungen oder Antiquitäten allein von der Deklarationsbereitschaft der Steuerpflichtigen abhängt. Anders als bei der Geltendmachung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, das ebenfalls in der von Art. 13 Abs. 1 GG geschützten Sphäre liegt, gibt es für den Steuerpflichtigen keinen Anreiz zur Offenlegung des Sachverhalts und Tolerierung von Ermittlungsmaßnahmen in der privaten Wohnung. Gebrauchsvermögen ebenso wie privat genutzte Wertgegenstände sollten daher auch bei einem Verständnis der Vermögensteuer als Substanzsteuer aus dem Steuerobjekt ausgenommen werden. Bei Einordnung als Sollertragsteuer spricht hierfür zusätzlich, dass es sich um typischerweise ertragslose Vermögensgegenstände handelt (siehe oben aa)).

b) Freiheitsrechtliche Belastungsobergrenzen

Wie oben dargelegt²³¹ steht Art. 14 Abs. 1 GG einer laufenden Vermögensbesteuerung grundsätzlich entgegen. Würdigt man die Vermögensteuer richtigerweise als Steuer auf die Vermögenssubstanz, bleibt für die Forderung nach *ertragsbezogenen* Belastungsobergrenzen kein Raum mehr. Folgt man dem nicht,

227 Arndt, DStJG 22 (1999), S. 25 ff., S. 33.

228 Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Zinsurteil); BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (Spekulationsgewinne).

229 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Leitsatz Nr. 4, sowie S. 272 f.: Hiervon ist auszugehen, wenn sich eine „Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig auswirkt, daß der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann“.

230 So Arndt, DStJG 22 (1999), S. 25 ff., S. 34.

231 Siehe oben IV.3.d)aa).

sondern verharrt bei der wenig überzeugenden Sollertragsbetrachtung und hält man gleichzeitig für die Frage der zulässigen Zusatzbelastung von Einkommen mit Vermögensteuer am Halbteilungsgrundsatz des Vermögensteuerbeschlusses aus 1995²³² fest, dann wäre auch bei der heutigen Einkommensteuerstruktur, die fast 10 Prozentpunkte unter der des Streitjahres des Vermögensteuerbeschlusses liegt, bei Zugrundelegung durchschnittlicher Renditen kein Raum für eine Vermögensteuer. Hieran ändert sich auch dann nichts, wenn man die Niedrigbesteuerung von Kapitaleinkünften durch die Abgeltungsteuer mitberücksichtigt.²³³ Belastungen von über 75 %, wie sie von Maiterth und Houben für eine Rendite von 2 % für private Kapitalmarktanlagen ermittelt werden,²³⁴ liegen nicht „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“.²³⁵ Der Aspekt der Realwerterhaltung ist dabei noch ausgeblendet. Auch unter Typisierungsaspekten wäre eine derartige Belastung nicht mehr tolerabel, weil höhere Renditen jedenfalls derzeit eher eine Ausnahme darstellen.

Dies wirft die Frage auf, ob der so genannte Halbteilungsgrundsatz noch Gültigkeit hat. Das Bundesverfassungsgericht hat sich zwar in seiner zweiten Entscheidung zu Belastungsobergrenzen aus dem Jahr 2006 gegen eine Übertragung einer dergestalt konkretisierten Belastungsobergrenze auf andere Steuern ausgesprochen, jedoch offen gelassen, ob diese Grenze für die Beurteilung einer zur Einkommensteuer hinzutretenden Vermögensteuer als Sollertragsteuer weiterhin „gilt“²³⁶. Da die Entscheidung aus 2006 nicht ausdrücklich zu freiheitsrechtlichen Begrenzungen der Vermögensteuer Stellung nimmt, sondern nur zur Kumulation von Einkommen- und Gewerbesteuer, lässt sich ihr keine ausdrückliche Abkehr von diesem Grundsatz für das Zusammenspiel von Einkommen- und Vermögensteuer entnehmen. Allerdings wurde der Charakter der Aussagen im Halbteilungsbeschluss vom 22.6.1995 als obiter dictum betont.²³⁷ Es habe sich nicht um tragende Gründe gehandelt, vielmehr sei die Vermögensteuer 1995 wegen des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt worden. Deshalb sind Zweifel angebracht, ob das Verfassungsgericht den Halbteilungsgrundsatz in einer Entscheidung zu einer wiederbelebten Vermögensteuer wiederholen würde.

Doch ganz unabhängig davon, ob das Bundesverfassungsgericht bei einer neuerlichen Entscheidung über eine Vermögensteuer wieder eine dezidierte Halbteilungsgrundsatzgrenze erkennen würde, hat der 2. Senat auch in seiner Entscheidung aus 2006 die Übermaßgrenze nicht vollständig aufgegeben.

Das Gericht formuliert:²³⁸

„Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, soweit beim betroffenen Steuer-

232 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138.

233 Siehe Maiterth/Houben, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 96.

234 Siehe in IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 96.

235 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138.

236 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 108 f.

237 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 109.

238 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 117.

pflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – *hohes, frei verfügbares Einkommen* bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Ist letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann, *darf allerdings die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.*“ (Hervorhebungen nur hier)

Damit wird deutlich, dass das Gericht zwar einerseits bei Beziehern hoher Einkommen eine gewisse Großzügigkeit an den Tag legt, dass aber andererseits auch hier kein grenzenloser Zugriff möglich ist.

Bei typisierender Betrachtung werden hohe Freibeträge in der Vermögensteuer von 500.000 Euro, einer oder zwei Mio. Euro gewährleisten, dass es sich auch um Bezieher hoher Einkommen handelt. Zwar gilt dies nicht, wenn man allein die möglichen Einkünfte aus dem Vermögen betrachtet. So verfügt der Inhaber eines Vermögens von ein oder zwei Mio. Euro, wenn er ausschließlich von seinen Kapitalerträgen lebt, nicht über ein „hohes frei verfügbares Einkommen“. Regelmäßig werden daneben aber andere Einkünfte existieren. Dies ändert indes nichts daran, dass durch Belastungen von 75 % und mehr der „wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt“. Dies gilt schon bei einer Nominalbetrachtung, umso mehr aber wenn man Inhabern von Kapitalvermögen konzidiert, dass zur Vermeidung von Substanzeingriffen eine Realwertbetrachtung angestellt werden muss. Auch wenn das Bundesverfassungsgericht in der Geldentwertung keinen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG sieht, auf den das Steuerrecht – etwa durch Übergang vom Nominalwert- zu einem Realwertprinzip – Rücksicht nehmen müsste,²³⁹ so bedarf es zur Beurteilung, ob es typischerweise zu einem Substanzeingriff in den Vermögensstamm kommt, sehr wohl der Berücksichtigung der Geldentwertung.²⁴⁰ Vermögenserhalt kann nur bedeuten: Vermögenserhalt zu Zeitwerten.

Die Politik scheint der Feststellung, dass für eine Vermögensteuer als Sollertragsteuer *neben* der Einkommensteuer schlichtweg kein Raum ist, durch eine stärkere Betonung der Umverteilungsziele begegnen zu wollen. Indem die Ver-

239 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57, 80 f.

240 In diese Richtung unterscheidet auch BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57, 81 zwischen dem steuerlichen Zugriff auf das Einkommen und Steuern, die das Vermögen zum Steuergegenstand haben: „Die Anknüpfung der Besteuerung an den Nennwert der Erträge bewirkt, daß der Steuergläubiger entsprechend der realen Wertminderung des Zinsertrags auch nur einen wertgeminderten Steuerertrag erhält. Die Schwächung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf der Vermögensseite beruht nicht auf der Besteuerung, sondern auf der durch die Inflation bedingten Entwertung des Kapitalstamms. Sie kann in diesem Zusammenhang außer acht gelassen werden, da das Kapitalvermögen als solches nicht Gegenstand der Einkommensbesteuerung ist; dies sind nur die in Geld oder Geldeswert bestehenden Einnahmen (§ 2 Abs. 4 Nr. 2 in Verbindung mit § 8 Abs. 1 EStG 1971/74) aus der Kapitalnutzung.“

mögensteuer auf eine relativ kleine Gruppe sehr vermögender Personen beschränkt wird, entsteht der Eindruck, man könne sich von Belastungsobergrenzen lösen. Doch der Schutz von Art. 14 Abs. 1 GG endet nicht ab einer bestimmten Einkommens-/Vermögenshöhe. Hieran hat das Bundesverfassungsgericht keinen Zweifel gelassen.

V. Reformbedarf und Reformvorschläge

Im Folgenden sollen einzelne Aspekte der aktuell vorliegenden Reformentwürfe aufgegriffen werden, die verfassungsrechtlich besonders problematisch sind.

1. Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer

Nach den oben dargelegten Anforderungen an eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung ist keine allgemeine Vermögensteuer denkbar, die einer Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht standhalten würde. Selbst wenn man der hier vertretenen These, der Substanzeingriff durch eine allgemeine Vermögensteuer sei überhaupt nur in staatlichen Ausnahmefällen mit Art. 14 Abs. 1 GG vereinbar, nicht folgt und die Vermögensteuer statt dessen als Sollertragsteuer zu rechtfertigen versucht, bleiben als generelle Einwände zum einen der Verstoß gegen das Übermaßverbot, zum anderen die nicht mit verhältnismäßigen Mitteln herstellbare Bewertungsgleichheit.²⁴¹ Regelbelastungen des typischerweise erzielbaren Ertrages, die nicht zu einem unverhältnismäßigen Eingriff führen (sei es, dass man die Grenze in der Nähe einer hälftigen Teilung sieht oder höhere Belastungen toleriert²⁴²), lassen sich nur bei sehr niedrigen Steuersätzen erreichen, die deutlich unter 1 % liegen müssten. Dies wiederum schmälert bei entsprechend hohen Freibeträgen den Steuerertrag derart, dass der Aufwand für die jährliche Verkehrswertermittlung außer Verhältnis zu den erzielbaren Steuereinnahmen steht. Dieses Dilemma ist seit dem Vermögensteuerbeschluss von 1995 bekannt und ungelöst.

In den aktuellen politischen Bekenntnissen zur Wiederbelebung der Vermögensteuer²⁴³ wird nicht deutlich, inwieweit man um innovative Lösungen zur Beseitigung der bekannten Probleme bemüht ist. Das DIW hat im Auftrag einer Reihe SPD-regierter Bundesländer²⁴⁴ basierend auf folgenden Eckpunkten die Möglichkeiten einer Wiederbelebung der Vermögensteuer evaluiert.²⁴⁵

241 *Meyding*, DStR 1992, 1113 ff., 1116 gibt die Verwaltungskosten der Vermögensteuer mit ca. 32 % des Steueraufkommens an, und zwar noch auf der Grundlage der Einheitsbewertung, die jedoch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine zeitnahe realitätsgerechte Bewertung nicht gerecht wird.

242 Siehe oben IV.4.b).

243 Siehe http://www.spd.de/aktuelles/77192/20120927_gabriel_vermoegenssteuer.html sowie <http://www.linksfraktion.de/pressemitteilungen/gerechtigkeitsluecke-steuersystem-schliessen/> (letzter Zugriff: 11.8.2015).

244 Siehe hierzu Pressemitteilung des Finanzministeriums Rheinland-Pfalz vom 17.10.2012.

245 Vgl. *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 68 (2012).

- Steuerpflicht natürlicher und juristischer²⁴⁶ Personen;
- verkehrswertnahe Bewertung des Vermögens durch Übernahme der Bewertungsvorschriften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer;
- persönlicher Freibetrag von 2 Mio. Euro/4 Mio. Euro für zusammenveranlagte Ehegatten,²⁴⁷ keine besonderen Kinderfreibeträge;
- keine gesonderten sachlichen Freibeträge, insbesondere kein Freibetrag für Betriebsvermögen;
- Freigrenze von 200.000 Euro für juristische Personen;
- Halbvermögensverfahren für von natürlichen Personen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und anderen juristischen Personen zur Vermeidung einer Doppelbelastung;
- Schachtelprivileg (Steuerfreistellung) zur Vermeidung von Doppelbelastungen der von Kapitalgesellschaften oder anderen juristischen Personen gehaltenen Beteiligungen;
- einheitlicher Steuersatz von 1 %.

Mit diesen Vorgaben geht das DIW davon aus, dass 143.000 Personen steuerpflichtig wären (entsprechend 0,2 % der erwachsenen Bevölkerung) und sich das Steueraufkommen auf 16,5 Mrd. Euro p.a. belaufen würde.²⁴⁸

Eine Berücksichtigung der Vermögensteuer in der Einkommensteuer zur Vermeidung oder Abmilderung der Doppelbelastung, etwa in Form einer Anrechnung der Vermögensteuer²⁴⁹ oder eines Abzugs von der Einkommensteuerschuld, ist nicht vorgesehen. Damit käme es zu Belastungshöhen, die jenseits des verfassungsrechtlich Tolerablen liegen.

Auch für das Bewertungsproblem zeichnet sich keine gangbare Lösung ab. Ungeachtet der Zweifel, ob die erbschaftsteuerrechtliche Bewertung in Anbetracht der weiterhin bestehenden erheblichen Streubreiten etwa der Immobilienbewertung²⁵⁰ der verfassungsgerichtlichen Forderung nach einem Annäherungs-

246 Für grds. zulässig und auch zur Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten erforderlich erachtet von *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 30 f. Andere Staaten, die eine allgemeine Vermögensteuer erheben, besteuern in der Regel nur natürliche Personen, s. *KPMG*, Vermögensbesteuerung – wer besteuert wie?, 2012, S. 44 f.

247 Der Freibetrag soll abschmelzen, allerdings unter Wahrung eines steuerfreien Sockelbetrages in Höhe von 500.000 Euro (*Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 68 [2012], S. 21), insofern wird der oben IV.4.a)cc)3) aufgestellten Anforderung an abschmelzende persönliche Freibeträge Genüge getan.

248 *Bach/Beznoska*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, DIW-Schriften 68 (2012), S. 6.

249 So ein 2003 von Bündnis 90/DIE GRÜNEN eingebrachter Vorschlag einer „grünen Vermögensteuer“, die ausschließlich große Vermögen belasten und auf Einkommen- und Körperschaftsteuer anrechenbar sein sollte im Sinne einer Mindestbesteuerung, siehe hierzu *Bach/Haan/Maiterth/Sureth*, Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften. Konzepte, Aufkommen und wirtschaftliche Wirkung, Kurzfassung, hg. vom DIW, 2004 (Modell 1).

250 Siehe *Maiterth/Houben*, in: IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 117 ff., 133.

wert überhaupt entspricht, wird der mit der erbschaftsteuerrechtlichen Bedarfsbewertung verbundene Aufwand²⁵¹ deutlich unterschätzt, so dass eine jährliche Durchführung im Rahmen einer laufenden Vermögensteuer an Kapazitätsgrenzen scheitern wird.²⁵² So dürfte es in der Praxis schlicht nicht möglich sein, Unternehmen jährlich neu zu bewerten. Die vollständige Ausnahme von Unternehmen aus der Vermögensteuer würde zwar das Bewertungsproblem lösen, allerdings nur um den Preis erheblicher Gestaltungsanfälligkeit.²⁵³ Das vom DIW evaluierte Konzept sieht dementsprechend keinen besonderen Freibetrag für Betriebsvermögen vor, sondern bezieht Unternehmen unabhängig von ihrer Größe ein. Damit verbunden ist dann aber ein ganz erheblicher Bewertungsaufwand. Die hohen persönlichen Freibeträge sind keine Garantie dafür, dass es nicht in großem Umfang zur Notwendigkeit einer Bewertung kleiner und mittlerer Unternehmen kommt. Erhebliche Probleme entstehen darüber hinaus in Bezug auf die Erfassung von Auslandsvermögen nach dem Weltvermögensprinzip. Es ist unklar, wie die Forderung nach realitätsgerechter Bewertung nach Verkehrswerten für im Ausland belegenes Vermögen verwirklicht werden soll. Auch wenn unabhängig von der Belegenheit gleichheitssatzkonform derselbe Bewertungsmaßstab zugrunde gelegt wird,²⁵⁴ so dass es nicht zu normativen Bewertungsunterschieden kommt, dürfte es kaum möglich sein, mit verhältnismäßigen Mitteln eine laufende Wertermittlung von Auslandsvermögen durchzuführen²⁵⁵ bzw. die diesbezüglichen Angaben der Steuerpflichtigen zu überprüfen.

Das vom DIW evaluierte Modell wirft im Detail eine Reihe weiterer Probleme auf, die in der Konzeption angelegt sind. Im Wesentlichen handelt es sich um bekannte Probleme einer laufenden Vermögensteuer, für die es an Antworten bisher fehlt. Dies gilt namentlich für die Vollziehbarkeit bei Einbeziehung privat genutzter Wertgegenstände. Eine Meldepflicht für Banken löst das Problem nicht.

Besonders kritikwürdig ist die vorgesehene Steuerpflicht juristischer Personen mit „Halbvermögensprinzip“ auf der Ebene der Anteilseigner.²⁵⁶ Eine vermögenssteuerrechtliche Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern ist mit einer Vermögensleistungsfähigkeit insofern nicht vereinbar, als es durch Einschaltung juristischer Personen nicht zu einer Vermögensverdoppelung kommt. Das Vermögen der Kapitalgesellschaft ist im Wert des Anteils abgebildet. Auch würde eine Doppelbelastung zu einer nicht zu rechtfertigenden Benachteiligung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern ge-

251 Hierzu *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 15 Rz. 77.

252 Insofern ist die Einschätzung, der Vollzug sei mit den vorhandenen Ressourcen (möglicherweise) zu bewältigen, nicht nachvollziehbar.

253 Siehe oben IV.4.a)cc)4).

254 *Gebel*, in: *Troll/Gebel/Jülicher* (Hg.), *ErbStG-Kommentar*, Einf. 54.

255 So fehlt es insbesondere an Bodenrichtwerten, vgl. *Gebel*, in: *Troll/Gebel/Jülicher* (Hg.), *ErbStG-Kommentar*, § 12 Rz. 939.

256 Zum Problem der Doppelbelastung infolge der Vermögensteuerpflicht juristischer Personen im alten Vermögensteuerrecht s. *Krohne/Monter*, Zur Beseitigung der vermögenssteuerlichen Doppelbelastung bei Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern (IFSt-Schrift Nr. 219), 1982.

genüber Personenunternehmen führen, deren Betriebsvermögen lediglich einmal in der Hand der Unternehmer erfasst wird. Das Halbvermögensprinzip löst die Probleme nicht, weil es lediglich zu einer partiellen Vermeidung der Doppelbelastung kommt.²⁵⁷ Zwar ist die vermögensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft nicht zwingend identisch mit dem Verkehrswert des Anteils,²⁵⁸ indes dürfte ein typisierender Ansatz der Wertdifferenz mit 50 % überhöht sein. Dem Problem unterschiedlicher Wertansätze ließe sich auf einfache Weise begegnen, wenn zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung ganz auf die Heranziehung juristischer Personen zur Vermögensteuer verzichtet würde.²⁵⁹ Es ist ausreichend, die in Kapitalgesellschaften enthaltenen Werte in den Anteilen zu erfassen. Die eigenständige Vermögensteuerpflicht von juristischen Personen mit der Folge nur zum Teil abgemilderter Doppelbelastungen allein im Hinblick auf das Gestaltungspotential ist unverhältnismäßig. Zudem würde die Halbvermögensmethode bei mehrstufigen Beteiligungsketten und durch Personengesellschaften gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auf kaum überwindbare praktische Probleme stoßen.

2. Grüne Vermögensabgabe

Besondere Aufmerksamkeit verdient der am 25.9.2012 von Bündnis 90/DIE GRÜNEN in den Deutschen Bundestag eingebrachte Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe²⁶⁰ (im Weiteren „Grüne Vermögensabgabe“). Auch wenn es im Hinblick auf die von 1952 bis 1979 im Rahmen des Lastenausgleichs erhobene Vermögensabgabe²⁶¹ Erfahrungswerte gibt, handelt es sich um ein neuartiges Instrument.²⁶²

a) Einordnung als einmalige Vermögensabgabe i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG

Mit der Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe anstelle einer laufenden Vermögensteuer wäre ein Ebenenwechsel verbunden. Ertrags- und Gesetzgebungskompetenz werden gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG dem Bund zugewiesen. Die Zustimmung des Bundesrates wäre nicht erforderlich.

257 *Krohne/Mönte*, IFSt-Schrift Nr. 219 (1982), S. 31 f. Zu verschiedenen Möglichkeiten einer Vermeidung der Doppelbelastung *Krohne/Mönte*, a.a.O., S. 16 ff.; *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, BMF-Schriftenreihe Nr. 9 (1967), S. 65 f.

258 *Krohne/Mönte*, IFSt-Schrift Nr. 219 (1982), S. 3.

259 So das überzeugende Plädoyer von *Krohne/Mönte*, IFSt-Schrift Nr. 219 (1982), S. 16–29.

260 BT-Drucks. 17/10770. Für eine Vermögensabgabe spricht sich auch DIE LINKE aus, vgl. z. B. BT-Drucks. 17/9146, S. 3.

261 Lastenausgleichsgesetz vom 14.8.1952, BGBl. I 1952, 845.

262 Bewertung aus ökonomischer Sicht: *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 59 (2010); aus juristischer Sicht: *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012.

Rein finanzverfassungsrechtlich wirft dies die Frage auf, ob die oben IV.2.a) dargelegten Anforderungen an eine Abgabe im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG eingehalten werden oder ob es sich wohlmöglich nur um die intelligente Camouflage einer Bundesvermögensteuer handelt. Dass in der Gesetzesbegründung festgestellt wird, der Abgabesatz sei so gewählt, dass das verfassungsrechtlich garantierte Recht der Länder auf Erhebung einer laufenden Vermögensteuer nicht unterminiert werde,²⁶³ ist zunächst eine bloße Behauptung.²⁶⁴

Die von Bündnis 90/DIE GRÜNEN vorgeschlagene „Grüne Vermögensabgabe“ ist als Steuer und nicht als Sonderabgabe²⁶⁵ zu rechtfertigen, weil ihr Aufkommen in den allgemeinen Haushalt fließen soll. Hieran würde auch die Einstellung in einen speziellen Lastenausgleichsfonds nichts ändern, weil es für eine – verfassungskonforme – Sonderabgabe an der besonderen Verantwortung der durch die Vermögensabgabe herangezogenen Abgabenschuldner für den Verwendungszweck der Staatsentschuldung bzw. die Finanzierung der Eurogarantien fehlt.²⁶⁶

Technisch wird der Unterschied zu einer laufenden Vermögensteuer dadurch deutlich gemacht, dass das abgabepflichtige Vermögen einmalig auf einen – zur Vermeidung von Gestaltungen²⁶⁷ – in der Vergangenheit liegenden Stichtag, nämlich den 1.1.2012, festgestellt werden soll. Eine regelmäßige Anpassung an Veränderungen der Vermögensverhältnisse nach dem Bewertungsstichtag ist nicht vorgesehen. Lediglich hinsichtlich des Betriebsvermögens gibt es ein gewisses Regulativ, indem die jährliche Belastung auf 35 % des Nettovermögensertrags gedeckelt ist (§ 14 Abs. 2 des Entwurfs einer Vermögensabgabe). Der Steuersatz ist als Einmalbetrag in Höhe von 15 % des Vermögens geregelt. Die Entrichtung erfolgt jedoch gestreckt in zehn Jahresbeträgen zu 1,5 % des abgabepflichtigen Vermögens, wobei keine besondere Verzinsung vorgesehen ist. Möglich ist eine vorzeitige Tilgung, bei der die Abgabeschuld für jedes volle Jahr der vorzeitigen Zahlung mit 5,5 % abgezinst wird (§ 13 Abs. 2 des Entwurfs einer Vermögensabgabe). Die Streckung soll eine Bestreitung der laufenden Abgabebzahlungen aus dem Vermögensertrag ermöglichen.²⁶⁸

In der vorliegenden Ausgestaltung kann das Tatbestandsmerkmal der „Einmaligkeit“ bejaht werden.²⁶⁹ Hierfür spricht, dass das abgabepflichtige Vermögen

263 BT-Drucks. 17/10770, S. 23. Zu diesem Erfordernis *Heun*, in: Dreier (Hg.), GG, 2. Aufl. 2008, Art. 106 Rz. 15; *Hidien*, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rz. 1427.

264 Wenig aufschlussreich ist die Forderung von *Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 28, es dürfe nicht zu einer „Vermischung“ kommen. Wie sich die Übermaßgrenze einhalten lässt, wenn neben eine bereits erdrosselnd wirkende Vermögensteuer noch eine weitere Vermögensabgabe hinzutritt, ist nicht ersichtlich.

265 Vgl. *G. Kirchhof*, StuW 2011, 189, 193.

266 Zutreffend Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 13 f.

267 BT-Drucks. 17/10770, S. 17 f.

268 BT-Drucks. 17/10770, S. 1.

269 So zu Vorentwürfen bereits *G. Kirchhof*, StuW 2011, 189 ff., 194, sich selbst einschränkend a.a.O., S. 202.

nur zu Beginn festgestellt wird und Wertveränderungen grundsätzlich keine Berücksichtigung finden. Die Entrichtungsregel des § 13 des Entwurfs einer Vermögensabgabe, wonach die Erhebung gestreckt erfolgt, kann als zinslose Stundung eingeordnet werden.

Doch auch wenn man das Tatbestandsmerkmal der „einmaligen Abgabe“ hinsichtlich der Erhebungstechnik bejaht, fehlt es an der Voraussetzung eines „historisch einzigartigen Geschehnisses“, einer notstandsähnlichen Ausnahmesituation,²⁷⁰ die auch nur annähernd der Situation nach den beiden Weltkriegen vergleichbar wäre.²⁷¹ Auch ein Vergleich mit der deutschen Wiedervereinigung, in deren Zusammenhang die Einführung einmaliger Vermögensabgaben letztmals diskutiert wurde,²⁷² scheidet aus.²⁷³ Hieraus macht der Gesetzentwurf von Bündnis 90/DIE GRÜNEN letztlich keinen Hehl. § 1 des Gesetzentwurfs benennt als Zweck der Vermögensabgabe den „Abbau der durch die Finanz- und Wirtschaftskrise bedingten Erhöhung der Staatsverschuldung“. Damit kommt das Gesetz dem Erfordernis der Zweckgebundenheit einmaliger Vermögensabgaben nach.²⁷⁴ Indes liegt dieser Zweck nicht in der Bekämpfung einer notstandsähnlichen Sondersituation. Im Gegenteil, die hohe Staatsverschuldung ist geradezu Normallage. Zwar kann man die durch den Zusammenbruch von Investmentbank Lehman Brothers ausgelöste Banken- und Finanzkrise als ein einmaliges Ereignis ansehen. Zu einem Konjunkturreinbruch mit einem Negativwachstum von über 4 % ist es letztmals in der Weltwirtschaftskrise Ende der 1920er Jahre gekommen. Indes war der Schuldenzuwachs infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise²⁷⁵ nicht so exzeptionell, dass es zu einer Notstandssituation im Sinne eines drohenden Staatsbankrotts²⁷⁶ gekommen wäre. Die schnelle und kräftige Konjunkturerholung hat eine stärkere Verschuldung verhindert. Die Nettoneuverschuldung konnte seit Ausbruch der Krise auf einen Stand noch unterhalb des Vorkrisenniveaus gesenkt werden.²⁷⁷ Der Gesamtschuldenstand von 83,2 % des Bruttoinlandsprodukts im Jahr 2010 konnte mit den existierenden Steuern leicht auf 82 % im Jahr 2011 gesenkt werden.²⁷⁸ Damit ist belegt, dass die Kosten der Finanz- und Wirtschaftskrise mit den regulären Ins-

270 Zu dieser Voraussetzung *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189 ff., 192 f.

271 Wie hier zweifelnd *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189 ff., 194.

272 Vgl. etwa *Eisold*, *DStZ* 1992, 529.

273 *P. Kirchhof*, *Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zum Bürger*, 2012, S. 186.

274 *G. Kirchhof*, *StuW* 2011, 189 ff., 193; *Hidien*, in: *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rz. 1427.

275 Gesamtschuldenstand im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt, 2008: 66,7 %; 2009: 74,4 %; 2010: 83 %; 2011: 81,2 %.

276 Von einem drohenden Staatsbankrott, zu dessen Abwendung *Jahndorf*, *Grundlagen der Staatsfinanzierung durch Kredite und alternative Finanzierungsformen im Finanzverfassungs- und Europarecht*, Habilitationsschrift Heidelberg 2003, S. 11 die Erhebung von Vermögensabgaben für zulässig erachtet, kann keine Rede sein.

277 2011: 17,3 Mrd. Euro.

278 Insofern scheint auch die von *Wieland*, *Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG*. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 28 herangezogene Begründung der Verfassungsänderung von Art. 115 Abs. 1 S. 6 GG, wonach die Banken- und Finanzkrise eine sich der Kontrolle des Staates entziehende Notsituation begründet (BT-Drucks. 16/12410, S. 11), widerlegt.

trumenten bewältigt werden können. Es bedarf keiner außerordentlichen Finanzierungsinstrumente.

In der Begründung zum Gesetzentwurf wird allerdings bestritten, dass Voraussetzung eine existentielle Notlage des Staates sei.²⁷⁹ Vielmehr sei Zweck aller einmaligen Vermögensabgaben, dass mit ihnen „größere soziale Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit verfolgt“ werde.²⁸⁰ Hierzu bedarf es indes nicht des Sonderinstrumentes der einmaligen Vermögensabgabe. Sämtliche Steuern müssen, wenn sie verfassungskonform sein sollen, der Verwirklichung von Steuergerechtigkeit dienen. Es handelt sich dabei nicht um ein besonderes Merkmal der Vermögensabgabe; der Ausnahmecharakter dieses Instruments würde vollständig nivelliert. Insbesondere wäre die Vermögensabgabe abgesehen von der Erhebungsmodalität ununterscheidbar von einer – finanzverfassungsrechtlich den Ländern zugewiesenen – laufenden Vermögensteuer, die ebenfalls in besonderem Maße dem Ziel der Umverteilung dient. Vor dem Hintergrund der ohnehin eingeschränkten Steuerhoheit der Länder bei gleichzeitiger rigider Beschränkung der Verschuldungskompetenzen ab 2020 ist ein derartiger Übergriff in die Steuerquellen der Länder nicht ohne Grundgesetzänderung möglich. Die Ertragshoheit des Bundes für die von Bündnis 90/DIE GRÜNEN vorgeschlagene Vermögensabgabe kann nicht auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG gestützt werden.

b) Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG

Gleichzeitig folgt hieraus, dass nicht nur die Bundeskompetenz fehlt, sondern dass die „Grüne Vermögensabgabe“ auch an Art. 14 Abs. 1 GG scheitert.²⁸¹ Die einmalige Vermögensabgabe führt zu einem Vermögenssubstanzeingriff, für den die materiellen Voraussetzungen eines notstandsähnlichen Ausnahmezustandes fehlen.²⁸² Hieran ändert auch die gestreckte Erhebung nichts. Zwar kommt es zu einer auf der Ebene der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigenden Abmilderung des Eingriffs in den eigentumsrechtlich geschützten Vermögensstamm. Die Vermögensabgabe wird hierdurch indes nicht zu einer Sollertragsteuer, wobei auch eine derartige Umqualifikation die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht beseitigen würde. Wenn eigentlich nur die Sollerträge belastet werden sollen,²⁸³ wäre das Belastungsziel nicht folgerichtig umgesetzt. Die Ab-

279 BT-Drucks. 17/10770, S. 13. Nicht zutreffend ist die Behauptung, bei Inkrafttreten des Lastenausgleichs im Jahr 1952 seien die Kriegsfolgen bereits weitgehend überwunden gewesen, siehe hierzu *Gallenkamp*, *VIZ* 1999, S. 185.

280 BT-Drucks. 17/10770, S. 13.

281 A.A. *Wieland*, *Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG*. Rechtsgutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, August 2012, S. 28, der den Schutz des Vermögensstamms per se nicht auf Vermögensabgaben beziehen will. Wie jede andere in Art. 106 GG genannte Steuer sind aber auch einmalige Vermögensabgaben, auch wenn man sie generell für zulässig erachtet, an den Grundrechten und somit auch an Art. 14 GG zu messen.

282 Siehe oben IV.3.d)aa).

283 Die Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Erhebung einer Vermögensabgabe, BT-Drucks. 17/10770, S. 14, ist diesbezüglich ambivalent, weil behauptet wird, die Vermögenssubstanz bleibe unberührt und die Abgabe könne aus den üblicherweise zu erwartenden Erträgen entrichtet werden.

gabe ist nicht auf typischerweise ertragbringendes Vermögen beschränkt. Noch schwerwiegender ist, dass eine Anpassung an etwaige Veränderungen des Vermögensbestandes innerhalb der 10-jährigen Erhebungsphase grundsätzlich nicht vorgesehen ist. Dies wäre, wenn die Abgabe aus den Vermögenserträgen aufgebracht werden soll, zwingend. Die in § 14 Abs. 1 des Entwurfs einer Vermögensabgabe normierte Härtefallklausel erlaubt zwar Anpassungen zur Vermeidung unbilliger Ergebnisse,²⁸⁴ kann aber nicht als allgemeine Wertanpassungsklausel verstanden werden. Überdies lässt sich auch die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach zeitnaher, realitätsgerechter Bewertung nicht so einfach erfüllen bzw. umgehen. Zwar erscheint es auf den ersten Blick sehr elegant, den Verwaltungsaufwand durch eine einmalige Bewertung am Anfang der Erhebung zu minimieren. Doch kann dieser Kunstgriff nicht darüber hinwegtäuschen, dass bei Beurteilung der Vermögensabgabe im Hinblick auf die laufende Vermögensbelastung den Anforderungen des BVerfG auf diese Weise nicht genügt werden kann, da sich auch innerhalb einer Zehnjahresperiode gravierende Wertveränderungen ergeben können. Im Übrigen wäre bei einer Soll-ertragsbelastung von 1,5 % p.a. in der Gesamtschau mit der Einkommensteuer die Übermaßgrenze gravierend verletzt.

c) Ausgestaltung der persönlichen und sachlichen Freibeträge

Problematisch ist die „Grüne Vermögensabgabe“ nicht nur hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Rechtfertigung, sondern auch in Bezug auf das gewählte Design der Freibeträge.

Durch Gewährung eines Freibetrages von 1 Mio. Euro pro Person und 250.000 Euro für jedes Kind im Sinne von § 32 EStG soll zum einen eine Beschränkung auf größere Vermögen, zum anderen eine Verwaltungsvereinfachung erreicht werden, indem für kleine und mittlere Vermögen die Notwendigkeit der Wertermittlung entfällt.²⁸⁵ Das Solidaropfer soll auf den „reichsten Teil der Bevölkerung“²⁸⁶ begrenzt werden.

Gleichzeitig ist vorgesehen, dass der Freibetrag für jeden den Freibetrag übersteigenden Euro abschmilzt, d.h. bei einem abgabepflichtigen Vermögen von 2 Mio. Euro beträgt der Freibetrag null.²⁸⁷ Ein Sockelfreibetrag ist nicht vorgesehen. Der schnelle Abbau des Freibetrages führt dazu, dass mittlere Vermögen, die den Freibetrag nur geringfügig überschreiten, mit einem deutlich höheren Anteil ihres Vermögens zur Besteuerung herangezogen werden als ohne Abschmelzregelung. Hierdurch kommt es zu einer deutlichen Bemessungsgrundlagenverbreiterung.²⁸⁸ Die Vermögensabgabe trifft damit keineswegs nur Großvermögen. Grundsätzlich liegt die Ausgestaltung derartiger Abschmelzre-

284 BT-Drucks. 17/10770, S. 23.

285 BT-Drucks. 17/10770, S. 19 f.

286 BT-Drucks. 17/10770, S. 11.

287 Zu den Verteilungswirkungen unterschiedlicher Abschmelzmodelle *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 59 (2010), S. 18 ff.

288 *Bach/Beznoska/Steiner*, Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 59 (2010), S. 60.

geln als Instrument progressiver Tarifgestaltung in der politischen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.²⁸⁹ Das vollständige Abschmelzen des Freibetrages ohne einen Sockelfreibetrag ist indes nicht mit der von der Höhe des Vermögens unabhängigen Forderung nach Steuerfreiheit des Gebrauchsvermögens vereinbar.²⁹⁰

Gleichheitsrechtlichen Bedenken begegnet die Vermögensabgabe ferner im Hinblick auf den Freibetrag in Höhe von 5 Mio. Euro für Betriebsvermögen. Ungeachtet der Frage, ob die Begünstigung von Betriebsvermögen gegenüber Privatvermögen im Hinblick auf die besonderen Liquiditätserfordernisse von Unternehmen und zur Vermeidung von Nachteilen im internationalen Wettbewerb dem Grunde nach gerechtfertigt werden kann,²⁹¹ scheitert auch der Entwurf der Vermögensabgabe an einer trennscharfen Abgrenzung. Zwar nimmt der Entwurf der „Grünen Vermögensabgabe“ so genanntes *Verwaltungsvermögen* unter restriktiveren Voraussetzungen aus als das geltende Erbschaftsteuergesetz.²⁹² Die Zuordnung bleibt gleichwohl gestaltbar.

3. Einführung einer Euro-Zwangsanleihe

Alternativ zur Vermögensabgabe hat das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung die Einführung einer Zwangsanleihe ins Spiel gebracht.²⁹³ Zwangsanleihen unterscheiden sich von Steuern durch ihre Rückzahlbarkeit. Steuern sind Eigenmittel des Staates²⁹⁴ und keine Schuldtitel. Zwangsweise Staatsanleihen haben demgegenüber Fremdkapitalcharakter. Zwangsanleihen fallen damit, jedenfalls soweit sie rückzahlbar sind, per se nicht unter die auf Steuern beschränkte Finanzverfassung,²⁹⁵ vielmehr ist ihre Zulässigkeit im Zusammenhang mit den Regelungen über die Staatsverschuldung zu sehen. Allerdings kann Art. 115 GG keine allgemeine Bundeskompetenz zur Einführung von Zwangsanleihen entnommen werden.²⁹⁶ Die Regelungen über die Staatsverschuldung beinhalten keine Eingriffskompetenz in Individualrechte. Damit lässt sich weder aus Art. 105 GG noch aus Art. 115 GG eine Kompetenz zur Erhebung einer Zwangsanleihe ableiten, so dass allein die Berufung auf eine Sachkompetenznorm zugunsten des Bundes in Betracht käme, falls die Zwangsanleihe als Sonderabgabe qualifiziert werden könnte.²⁹⁷ Ungeachtet der Frage, ob eine den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an verfassungskonforme Sonderabgaben genügende Ausgestaltung²⁹⁸ theoretisch denkbar ist, würde eine Zwangsanleihe, die sich im Zuschnitt an der Vermögensabgabe orien-

289 Hey, in: Tipke/Lang (Hg.), *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 212.

290 Siehe oben IV.4.a)cc|3.

291 Siehe oben IV.4.a)cc|4.

292 *Verwaltungsvermögen* wird nur dann begünstigt, wenn es nicht mehr als 10 % des Betriebsvermögens beträgt (siehe § 11 Abs. 2 des Entwurfs).

293 *Bach*, DIW-Wochenbericht 28 (2012), S. 3 ff., S. 10.

294 *Birk*, in: *Gedächtnisschrift für Trzaskalik*, 2005, S. 345.

295 BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256, 281 f.

296 BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256, 274.

297 *Arndt*, *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen*, 1983, S. 45.

298 Zu den Voraussetzungen siehe *Seer*, in: Tipke/Lang (Hg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 2 Rz. 26 ff.

tiert, weder dem Erfordernis der Gruppenhomogenität entsprechen, noch käme der Abbau der Staatsverschuldung der in Anspruch genommenen Gruppe in besonderem Maße zugute. Ebenso wenig rechtfertigt der Ausgleichsgedanke die Erhebung einer Sonderabgabe. Zwar mögen die Inhaber von Kapitalvermögen in besonderem Maße von der Bankenrettung profitiert haben, doch kann auf diese Weise auch bei typisierender Betrachtung keine Vermögenssonderabgabe in Form einer Zwangsanleihe legitimiert werden, die neben Kapitalvermögen auch sonstiges Vermögen belastet.

4. Zur Reform der bestehenden vermögensbezogenen Steuern

Der aufgezeigte verfassungsrechtliche Rahmen ist auch bei der Beurteilung und Reform der geltenden vermögensbezogenen Steuern zu berücksichtigen.

a) Erbschaftsteuer

Das verfassungsrechtliche Schicksal der Erbschaftsteuer ist erneut ungewiss. Der 2. Senat des Bundesfinanzhofs hat im Vorlagebeschluss vom 27.9.2012²⁹⁹ die Ungereimtheiten der Verschonung des Betriebsvermögens durch §§ 13a und 13b ErbStG und die sich hieraus ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten eindrucksvoll dargelegt. Den Fall der vermögensverwaltenden gewerblich geprägten Personengesellschaft³⁰⁰ wird man möglicherweise durch verfassungskonforme Auslegung oder Anwendung von § 42 AO lösen können. Diese Möglichkeit der Korrektur im Wege der Rechtsanwendung ist aber jedenfalls dann versperrt, wenn als Vehikel eine GmbH eingesetzt wird. Auch die Ausnahme von Geldmitteln aus der Definition des schädlichen Verwaltungsvermögens bietet nicht mit dem Begünstigungszweck vereinbare Gestaltungsmöglichkeiten. Die im Jahressteuergesetz 2013³⁰¹ vorgesehenen Maßnahmen³⁰² gegen so genannte Cash-GmbHs³⁰³ beseitigen einige der Gestaltungsmöglichkeiten, freilich – wie so oft bei typisierenden Antimissbrauchsvorschriften – um den Preis unterschiedlicher Wirkungen.³⁰⁴ Die Begrenzung der Begünstigung von Finanzmitteln auf 10 % des Betriebsvermögens wird der Vielgestaltigkeit unternehmerischen Liquiditätsbedarfs nicht gerecht.³⁰⁵ Auch lösen derartige Regeln nicht das Grundproblem,³⁰⁶ dass eine trennscharfe Unterscheidung zwischen gutem und schlechtem, produktivem und unproduktivem Vermögen unmöglich ist, jedenfalls nicht entlang der einkommensteuerrechtlichen Kategorie des Betriebsvermögens vorgenommen werden kann. Zudem verstoßen die Vergünstigungsnormen nach Auffassung des 2. BFH-Senats unabhängig von der

299 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063.

300 A.A. BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 120.

301 Nachträglich in den Gesetzesentwurf eingefügt durch den Finanzausschuss des Bundesrats, siehe BR-Drucks. 302/1/12.

302 Hierzu *Bäumel*, StuB 2012, 706 ff.; *Felten*, BB 2012, 2275 ff.; *Korezkij*, DStR 2012, 1640 ff.

303 Siehe *Schrinner*, Handelsblatt v. 1.6.2012, S. 16.

304 *Korezkij*, DStR 2012, 1640 ff., 1646.

305 *Korezkij*, DStR 2012, 1640 ff., 1643.

306 Skeptisch auch *Felten*, BB 2012, 2275.

mangelnden Zielgenauigkeit auch gegen das Übermaßverbot. Die vollständige bzw. weitgehende Befreiung unabhängig von der Größe des ererbten Unternehmensvermögens und der Liquiditätssituation sei gemessen an dem Ziel einer Vermeidung des Abbaus von Arbeitsplätzen infolge der Erbschaftsteuerbelastung des Unternehmensübergangs nicht erforderlich und somit unverhältnismäßig.³⁰⁷

Ob das Bundesverfassungsgericht sich diesem Urteil anschließen wird, ist indes keineswegs eindeutig. Dass der Gesetzgeber mit der Reform der Bewertungsvorschriften durch das Jahressteuergesetz 1997³⁰⁸ die vom Bundesverfassungsgericht im 1995er-Beschluss aufgestellten Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Bewertung nicht erfüllt hatte, war offensichtlich. Der Erfolg im 2006er Beschluss³⁰⁹ war damit geradezu vorprogrammiert. In der Erbschaftsteuerreform 2008 hat sich der Gesetzgeber indes grundsätzlich an die Vorgaben des BVerfG gehalten, das den Gesetzgeber ja geradezu dazu herausgefordert hat, auf der zweiten Stufe Verschonungsregeln zu normieren.³¹⁰ Jetzt kommt es darauf an, ob diese gleichheitsgerecht ausgestaltet und verhältnismäßig sind. Die Rechtsprechung des BVerfG zu Steuervergünstigungen ist allerdings relativ schwer vorhersehbar.³¹¹ Zwar hat das Gericht im Erbschaftsteuerbeschluss von 2006 gefordert, die Begünstigung müsse durch „zielgenaue“ und „normenklare“ Lenkungsstatbestände erfolgen.³¹² Andererseits wird dem lenkenden Gesetzgeber seitens der Richter großer Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum zugemessen, wie etwa in der Entscheidung zur Ökosteuern aus dem Jahr 2004³¹³ sehr deutlich geworden ist. Noch ungewisser ist vor diesem Hintergrund, ob das Bundesverfassungsgericht für den Fall, dass es die Unvereinbarkeit der Verschonungsregeln mit Art. 3 Abs. 1 GG feststellt, den Gesetzgeber zu rückwirkender Korrektur³¹⁴ zwingen oder erneut lediglich eine pro futuro wirkende Reformpflicht aussprechen wird.

Daran, dass die Konzeption der Erbschaftsteuer mit schmaler, gestaltungsanfälliger Bemessungsgrundlage und hohen Steuersätzen verfehlt ist und dass der Gesetzgeber gut beraten wäre, diesen Ansatz zu überdenken, ändert dies allerdings nichts. Dabei sind die heutigen Verschonungsregeln für das Betriebsvermögen gleich doppelt ineffizient. Denn sie machen zunächst eine exakte Bewertung erforderlich, verschwenden den hiermit verbundenen Verwaltungsaufwand aber, wenn nach Ablauf der Behaltefristen keine Steuer erhoben werden kann.

307 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, DStR 2012, 2063, Rz. 87 ff.

308 JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049.

309 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

310 Zur Kritik an den verfassungsgerichtlichen Vorgaben siehe *Seer*, ZEV 2007, 101 ff., 105 ff.; *Hey*, JZ 2007, 564 ff., 569 ff.

311 Siehe hierzu grundlegend *Schön*, in: FS Spindler, 2011, S. 169 ff.

312 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 2. Leitsatz.

313 BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 299.

314 Die rückwirkende Korrektur liefe darauf hinaus, dass die Erbschaftsteuer für die Vergangenheit nicht erhoben werden könnte, da einer rückwirkenden Versagung der verfassungswidrigen Begünstigungstatbestände das Vertrauensschutzprinzip entgegenstehe.

Die Forderung nach einer deutlichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Rückführung bzw. Abschaffung der derzeitigen großzügigen Freibeträge bei gleichzeitig deutlich abgesenkten Steuersätzen findet dementsprechend eine breite Anhängerschaft.³¹⁵ Eine großzügige Stundungsregel für Betriebsvermögen könnte zusätzlich helfen, Liquiditätsengpässe zu vermeiden. Zwar bedarf es dann weiterhin einer Abgrenzung zwischen privilegiertem und nicht privilegiertem Vermögen, allerdings im Hinblick auf die weitaus geringere Vergünstigungswirkung einer Stundungsregelung ohne die heutigen Gestaltungsanreize.

Dabei ist freilich zu bedenken, dass bei einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage die Anzahl der Steuerfälle und damit der Verwaltungsaufwand steigt, ohne dass hiermit – wenn die Steuersätze entsprechend gesenkt werden – Mehraufkommen verbunden ist. Überdies besteht – dies ist allerdings eher ein politökonomisches Problem – die Gefahr, dass die Bemessungsgrundlage verbreitert wird, ohne dass die Steuersätze abgesenkt werden. Dies entspräche der politischen Forderung nach deutlicher Erhöhung des Erbschaftsteueraufkommens.³¹⁶ Und selbst wenn es zunächst zu einer Senkung der Steuersätze käme, besteht die Tendenz, im Anschluss auf der Grundlage der nunmehr verbreiterten Bemessungsgrundlage die Steuersätze wieder zu erhöhen. Dies ließ sich in den letzten Jahren sowohl in der Einkommensteuer als auch in der Grunderwerbsteuer³¹⁷ beobachten.

b) Grundsteuer

aa) Fortbestand der Grundsteuer

Grundsätzlich lassen sich alle Einwände, die gegen eine allgemeine Vermögensteuer erhoben werden, auch gegen die Grundsteuer anführen.³¹⁸ Interessanterweise wird die Grundsteuer jedoch viel weniger in Frage gestellt als die Vermögensteuer. Dies mag zum einen daran liegen, dass die Grundsteuer zu den ältesten Steuern gehört,³¹⁹ dass sie international extrem verbreitet ist, aber

315 Diese Forderung wird mittlerweile nahezu unisono erhoben, vgl. etwa *Wiss. Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 37 ff.; a.A. noch *Degenhard*, Reform der Erbschaftsteuer (IFS-Schrift Nr. 344), 1996, S. 15 ff. infolge des ersten Erbschaftsteuerbeschlusses, die sich, die Gestaltungsanfälligkeit nicht erkennend, dezidiert für eine vollständige Befreiung von Betriebsvermögen ausgesprochen hat.

316 Vgl. die „Reformvorschläge zur Steuer- und Abgabenpolitik“ der SPD-Bundestagsfraktion, unter http://www.spd-fraktion.de/sites/default/files/materialien_fachgesprach_steuern_2011endversion.pdf, S. 18. Ebenfalls dazu das aktuelle Parteiprogramm der Linken, unter http://www.die-linke.de/fileadmin/download/dokumente/programm_der_partei_die_linke_erfurt2011.pdf, S. 7 (letzter Zugriff: 11.8.2015).

317 Beginnend bei 2 % nach der Reform der Grunderwerbsteuer im Jahr 1983 bis zum 31.12.1996, ab 1.1.1997 Anhebung auf 3,5 % und nach Übertragung der Steuersatzkompetenz auf die Länder (vgl. Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG) seit 2011/2012 in nahezu allen Ländern Erhöhung auf 4,5 oder 5 %.

318 Krit. insb. im Hinblick auf die Rechtfertigung als Sollertragsteuer *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 11 f.

319 *Becker*, BB 2011, 535 ff.

auch an ihrer geringen Höhe³²⁰ und dem Umstand, dass sie überwältigt werden kann. Sie ist eine stetige verlässliche Einnahmequelle für die Kommunen, die auf das Aufkommen der Grundsteuer schlichtweg nicht verzichten können. Auch die gute Vollziehbarkeit und das fehlende Steuerverlagerungspotential machen die Grundsteuer attraktiv. Steuern auf Immobilien werden vom europäischen Wachstumsbericht 2012 zudem als am wenigsten wachstumshemmend eingeschätzt.³²¹ Bei so vielen „guten Eigenschaften“ wundert es nicht, dass nur gelegentlich aus den Rechtfertigungsdefiziten die Konsequenz gezogen wird, die Grundsteuer müsse abgeschafft werden.³²²

bb) Steuersystematische Einordnung der Grundsteuer

Wie bei der allgemeinen Vermögensteuer hängen Reformbedarf und Ausgestaltung der Grundsteuer von ihrer steuersystematischen Einordnung ab. Die Grundsteuer ist Sondervermögensteuer.³²³ Allgemeine Vermögensteuer auf das Immobilienvermögen und Grundsteuer greifen auf dasselbe Steuerobjekt zu.³²⁴ Im Unterschied zur Vermögensteuer kennt die Grundsteuer jedoch als Real- oder Objektsteuer keine persönlichen Freibeträge. Die Familienverhältnisse des Grundstückseigentümers bleiben ebenso unberücksichtigt wie mit dem Grundbesitz in Zusammenhang stehende Schulden. Die Notwendigkeit einer steuerlichen Verschonung im Umfang eines privaten Gebrauchsvermögens wird vom Bundesfinanzhof abgelehnt.³²⁵

320 *Eisele*, SteuerStud 2007, 268 ff., 269.

321 Vgl. den Anhang zum Jahreswachstumsbericht 2012, „Wachstumsfreundliche Steuerpolitik in den Mitgliedstaaten und bessere Steuerkoordinierung in der EU“ vom 23.11.2011, abrufbar unter http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/ags2012_annex4_de.pdf (letzter Zugriff: 11.8.2015).

322 So aber etwa Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Grundsteuer, Heft 14 (1969), S. 45; abgeschwächt wiederholt von *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 12 u. 16 f.; dezidiert für die Beibehaltung der Grundsteuer dagegen *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 6.

323 *Ritter*, in: Festgabe F. J. Haas, 1996, S. 283, 287.

324 *Ritter*, in: Festgabe F. J. Haas, 1996, S. 283, 287, weist zu Recht darauf hin, dass diese Doppelbelastung bei Ansatz realitätsgerechter Werte nicht länger ignoriert werden kann.

325 Vgl. BFH v. 12.10.2005 – II B 36/05, BFH/NV 2006, 369 „Die Behauptung der Kläger, dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91 (BVerfGE 93, 121, BStBl. II 1995, 655, ‚Vermögensteuerbeschluss‘) könne entnommen werden, die darin geforderte Freistellung des zur individuellen Lebensgestaltung erforderlichen Vermögens (‚Gebrauchsvermögen‘) für die Vermögensteuer habe für alle direkten Steuern – und damit auch für die Grundsteuer – zu gelten, trifft nicht zu. Denn aus dem ‚Vermögensteuerbeschluss‘ ergibt sich nicht, dass ‚Gebrauchsvermögen‘ generell von direkten Steuern freizustellen sei. Dies hat das BVerfG in seinem – insoweit von den Klägern unzutreffend wiedergegebenen – Beschluss vom 8. Januar 1999 – 1 BvL 14/98 (BStBl. II 1999, 152) klarstellend ausgeführt. Auch aus dem Prinzip der eigentumschonenden und freiheitsschonenden Besteuerung kann nicht abgeleitet werden, persönliches Gebrauchsvermögen sei generell von direkten Steuern freizustellen“, vgl. auch BFH v. 24.3.2003 – II B 34/02, BFH/NV 2003, 941, 942. Siehe ferner zur Grunderwerbsteuer BVerfG v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152: Die Belastung des Erwerbs privat genutzter Immo-

Zur Rechtfertigung der Grundsteuer wird zum einen das Konzept der Sollertragsteuer bemüht.³²⁶ Daneben gibt es einen äquivalenztheoretischen Rechtfertigungsansatz.³²⁷ Auf diese Weise soll den bereits erörterten³²⁸ Einwänden gegen Sollertragsteuern begegnet werden.³²⁹ So stellt der Bundesfinanzhof den Zusammenhang zwischen dem Grundsteueraufkommen und den gemeindlichen Leistungen der Daseinsvorsorge heraus.³³⁰ Diesem Ansatz wohnt angesichts der offenen Überwälzung der Grundsteuer auf die Mieter eine gewisse Plausibilität inne. Die Grundsteuer lässt sich als eine Art Einwohnersteuer³³¹ oder kommunale Wohnungsteuer³³² verstehen, als allgemeine Beteiligung sämtlicher Gemeindeglieder an den Lasten der gemeindlichen Infrastruktur. Freilich stellt sich dann die Frage nach dem richtigen Maßstab einer derartigen allgemeinen Beteiligung an den Kosten des Gemeindeglieds. Äquivalenztheoretische Steuerrechtfertigungen kranken stets daran, dass es allenfalls einen sehr losen Zusammenhang zwischen der Kostenverursachung oder Nutzenziehung und der konkreten Steuerleistung gibt.³³³ Das Bundesverfassungsgericht würde sich hieran allerdings wohl nicht stoßen. Aus der Entscheidung zur Gewerbesteuer lässt sich folgern, dass das Gericht äquivalenztheoretische Rechtfertigungen gerade im Bereich der Kommunalsteuern nicht weiter hinterfragt.³³⁴ Auch die Nennung in der Finanzverfassung wäre nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts geeignet, die Grundsteuer als Steuertypus verfassungsgerichtlich abzusichern.³³⁵

Die Frage nach der Einordnung der Grundsteuer (Sondervermögensteuer – Sollertragsteuer – Äquivalenzsteuer – Einwohnersteuer) mag auf den ersten Blick theoretisch erscheinen, hat aber im Rahmen der anstehenden Reformüberlegungen³³⁶ erhebliche Bedeutung für die künftige Ausgestaltung der Grundsteuer-

lien durch die Grunderwerbsteuer kollidiert nicht mit dem im Vermögensteuerbeschluss (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 141) aufgestellten Postulat der Freistellung des privaten Gebrauchsvermögens. Dieses lasse sich nicht auf eine Rechtsverkehrsteuer wie die Grunderwerbsteuer übertragen. Zustimmung *Eisele*, *Der Gemeindehaushalt* 2009, S. 206 ff., S. 208.

326 *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 13 Rz. 201; *Englert/Alex*, *DStR* 2007, 95 ff., 98; krit. *Drosdzol*, *DStZ* 1999, 831 ff.

327 Insbesondere von finanzwissenschaftlicher Seite vgl. etwa *Wiss. Beirat beim BMF*, *Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer*, 2010, S. 2; *Eisele*, *DStR* 2005, 1971 ff., 1973.

328 Siehe oben IV.3.c)bb).

329 In Bezug auf die Grundsteuer *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 13 Rz. 202.

330 BFH v. 20.12.2002, BFH/NV 2003, 508.

331 Dazu *Haury*, *StuW* 1979, 51; *Bayer*, *KStZ* 1989, 167; *Beck/Prinz*, *Wirtschaftsdienst* 2011, S. 339, 344 ff. mit Vorschlägen für die konsequente Umwandlung der Grundsteuer in eine „kommunale Wohnungsteuer“.

332 *Beck/Prinz*, *Wirtschaftsdienst* 2011, S. 339, 344 ff. mit Vorschlägen für die konsequente Umwandlung der Grundsteuer in eine „kommunale Wohnungsteuer“ und zu Unterschieden zwischen kommunaler Wohnungsteuer und Bürgersteuer.

333 Hierzu ausführlicher *Hey*, in: *FS J. Lang*, 2010, S. 133, 146 f.

334 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 37 ff.

335 Vgl. zur Gewerbesteuer BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 39; a.A. oben IV.3.b).

336 Zu den verschiedenen Reformmodellen s. *Schulemann*, *Reform der Grundsteuer*. Handlungsbedarf und Reformoptionen, *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuer-*

er. Die Einheitsbewertung mit ihren ganz willkürlichen Ergebnissen lässt sich auf diese Weise nicht rechtfertigen, wohl aber stellt sich die Frage, ob auf der Grundlage des Äquivalenzprinzips ein wertunabhängiger Maßstab in Betracht kommt.

cc) Verfassungswidrigkeit der geltenden Rechtslage – Reformoptionen

Bei der Grundsteuer liegt das Hauptproblem in der Bewertung. Zwar stellt sich hier das Problem der Bewertungsungleichheit nur innerhalb des Grundvermögens. Eine einheitliche Unterbewertung wäre aber nur dann „unschädlich“, wenn es nicht zu einer Verzerrung der Wertrelationen käme. Genau dies ist aber in der Vergangenheit geschehen³³⁷ und wird voraussichtlich in Zukunft noch in sehr viel stärkerem Maße auftreten. In einigen wenigen Ballungsgebieten ist mit einer kontinuierlichen, z.T. sogar steilen Wertsteigerung von Immobilien zu rechnen, in ländlichen Regionen kommt es dagegen zu einem massiven Wertverfall mit der Gefahr dauerhaften Leerstandes.³³⁸

Eine Reform der Grundsteuer ist im Hinblick auf die seitens des Bundesfinanzhofs für Jahre ab 2007 geäußerten Zweifel an der Gleichheitssatzkonformität der Einheitswerte³³⁹ unausweichlich. Dass der Gesetzgeber trotzdem noch nicht tätig geworden ist und trotz zahlreicher Reformvorschläge bisher kein Gesetzentwurf eingebracht wurde, hat verschiedene Gründe.

Zum einen fehlt es bisher an einem klaren Verdikt.³⁴⁰ Solange das Bundesverfassungsgericht die derzeitige Rechtslage nicht für verfassungswidrig erklärt hat, sind die Gemeinden an der Erhebung der Grundsteuer nicht gehindert.

Zum anderen scheint ein Zuwarten bis zu einer Entscheidung der Karlsruher Richter auch deshalb möglich, weil damit gerechnet werden kann, dass das Gericht von seiner pro futuro-Spruchpraxis Gebrauch machen wird,³⁴¹ so dass die Reformunwilligkeit bzw. -unfähigkeit der Politik folgenlos bleiben wird. Dabei zeigt sich hier ein weiteres Mal, dass das Bundesverfassungsgericht mit der Abkehr von der grundsätzlichen ex tunc-Wirkung³⁴² seiner Entscheidungen

zahler, Heft 209 (2011), S. 22 ff.; *Becker*, *BB* 2011, 535 ff.; *Stöckel*, *NWB* 2011, 1708 ff.

337 Vgl. *Wiss. Beirat beim BMF*, *Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer*, 2010, S. 1.

338 Zur Anwendung der Erlassvorschrift des § 33 GrStG in Fällen eines strukturell bedingten Leerstandes BFH v. 24.10.2007 – II R 5/05, *BStBl.* II 2008, 384; *Englert/Alex*, *DStR* 2007, 95.

339 BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, *BStBl.* II 2010, 897 ff.

340 In der Vergangenheit ist das BVerfG dieser Frage durch nicht mit Begründung versehene Nichtannahmebeschlüsse aus dem Weg gegangen, siehe BVerfG v. 21.6.2006 – 1 BvR 1644/05, *ZKF* 2006, 213; BVerfG v. 18.2.2009 – 1 BvR 1334/07, *DB* 2009, 773. Siehe insbesondere das anhängige Verfassungsbeschwerdeverfahren 2 BvR 287/11.

341 So auch die Vermutung von *Becker*, *BB* 2011, 535 ff., 539.

342 Auch Unvereinbarkeitsfeststellungen haben grundsätzlich ex tunc-Wirkung, vgl. z.B. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 58; BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 283; BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, 39; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 247.

verfassungsrechtliche Ignoranz des Gesetzgebers begünstigt.³⁴³ Zwar liegt es in der Natur der Sache des durch die veralteten Einheitswerte begründeten Gleichheitssatzverstößes, dass das Gericht dem Gesetzgeber keine Vorgaben machen kann, in welcher Weise ein Bewertungsgleichmaß herzustellen ist. Dies bedeutet aber nicht, dass verfassungswidrige Zustände für die Vergangenheit grundsätzlich hinzunehmen wären. Vielmehr entspricht es der Konzeption der nur deklaratorischen Wirkung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, dass sich die Reparaturpflicht grundsätzlich auch auf die Vergangenheit erstreckt, wobei die Steuerpflichtigen vor einer Korrektur durch eine rückwirkende Anhebung des Bewertungsniveaus durch das rechtsstaatliche Vertrauensschutzprinzip geschützt wären. In der Konsequenz bliebe als Reaktion auf eine Entscheidung des BVerfG, die die Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer feststellt, praktisch nur, auf die Erhebung der Grundsteuer jedenfalls in allen offenen Fällen zu verzichten. Nur dies könnte den Gesetzgeber davon abhalten, sehenden Auges den Gleichheitssatz mit Füßen zu treten. Das BVerfG wird diesen Schritt aber wohl kaum gehen, so dass sich die Gemeinden im Hinblick auf die – verfassungsdogmatisch nicht begründbare – Rücksichtnahme der Karlsruher Richter auf die verlässliche Finanz- und Haushaltsplanung³⁴⁴ in Sicherheit wiegen können, die Grundsteuereinnahmen trotz der allseits bekannten Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden Einheitsbewertung behalten zu dürfen.

Verständnis für die Untätigkeit des Gesetzgebers kann man allenfalls deshalb haben, weil sich die Politik vom Bundesverfassungsgericht wohl auch eine – allerdings nur als obiter dictum zu wertende – Aussage dahingehend erhofft, welche gesetzgeberischen Spielräume bei der Reform der Grundsteuer bestehen, insbesondere, ob auch eine sich von Grundstückswerten lösende rein an der Grundstücksfläche orientierte Bemessungsgrundlage mit dem Grundgesetz vereinbar wäre.³⁴⁵

Soweit man dem Äquivalenzgedanken folgt, führt dies meines Erachtens primär zu einer wertbezogenen Bemessungsgrundlage. Die gemeindlichen Infrastrukturmaßnahmen schlagen sich am ehesten im Wert des Grundstücks nieder. Diese Position hat auch der Wissenschaftliche Beirat beim BMF in einer Stellungnahme zur Grundsteuer vertreten,³⁴⁶ wobei dann die weitere Frage zu beantworten ist, ob hierin nur das Grundstück oder auch die aufstehende Im-

343 Seer, NJW 1996, 285, 289; Sangmeister, StuW 2001, 168, 179; Heußner, NJW 1982, 257, 259; Hey, in: FS Spindler, 2011, S. 97, 102 ff.; Seer, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rz. 287.

344 Zur Kritik am Budgetargument Seer, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rz. 287 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 9.

345 Dezidiert gegen derartige verfassungsgerichtliche Leitlinien für zukünftige Gesetzgebungsverfahren Böckenförde, Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 151 f.

346 Wiss. Beirat beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 6; ebenso Beck/Prinz, Wirtschaftsdienst 2011, S. 339, 344 mit dem Vorschlag einer auf der Nettokaltmiete basierenden kommunalen Wohnungsteuer als „Quasi-Nutzungsentgelt für kommunale Infrastrukturleistungen“; a.A. Schulemann, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 13 ff.

moblie eingehen muss. Wenn man die Rechtfertigung in den Bodenpreisen sieht, wäre es konsequent, die Immobilie auszunehmen. Indes schlägt an dieser Stelle der Charakter der Grundsteuer als Vermögensteuer und der hieran gemeinhin geknüpfte Sollertragsteuergedanke zurück. Der mit dem Grundstück zu erzielende Ertrag wird eben ganz wesentlich über die Bebauung bestimmt.

Das Problem jedes wertbezogenen Ansatzes liegt freilich darin, dass die Möglichkeit der Annäherung an Verkehrswerte, die verfassungsrechtlich zu fordern ist, im Rahmen der Grundsteuer angesichts von 35 Mio. Grundstücken³⁴⁷ als kaum realisierbar erscheint.³⁴⁸ Zwar mögen im Rahmen der niedrigen Grundsteuer größere Toleranzbreiten gelten, innerhalb derer die Steuerwerte um den Verkehrswert herum liegen dürfen (zur Definition des „Annäherungswertes“ siehe oben IV.4.a|bb)). Die Wertbezogenheit der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage darf aber nicht zur Fiktion werden. Diese Gefahr besteht, wenn es nicht gelingt, ein Verfahren zu finden, das einerseits mit Blick auf die geringe Höhe der Grundsteuer kostengünstig ist und andererseits hinreichend realitätsgerechte Werte produziert. Die empirischen Erhebungen von Maiterth und Houben³⁴⁹ zeigen, dass die im Rahmen der Erbschaftsteuer genutzten Verfahren zwar zu einer deutlich stärkeren Verkehrswertannäherung führen als der Ansatz der veralteten Einheitswerte, es aber gleichzeitig bei erheblichen Schwankungsbreiten bleibt. Diese Schwierigkeiten erklären, warum Alternativen zur bisherigen Wertorientierung der Grundsteuer immer mehr Befürworter finden.³⁵⁰

Stellt man auf den Charakter als Bürgersteuer ab, einer Art „poll tax“ („community charge“),³⁵¹ dann wäre eigentlich eine Kopfsteuer die richtige Antwort.³⁵² Eine solche wäre jedoch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip schlechterdings unvereinbar.³⁵³ Es bleibt die Frage nach der Zulässigkeit eines reinen Flächenmaßstabs, wie von den Südländern aktuell gefordert, bzw. einer Kombination aus Bodenrichtwerten und Gebäudenutzfläche. Unzweifelhaft hat ein solcher Vorschlag den Vorteil der Einfachheit.³⁵⁴ Es fragt sich, ob er auch verfas-

347 Schulemann, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 17.

348 Sehr skeptisch etwa Seer, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 16 Rz. 39; optimistischer Becker, BB 2011, 535 ff., 537 ff.

349 In IFSt-Schrift Nr. 483 (2012), S. 132 ff.

350 Siehe etwa Seer, in: Tipke/Lang (Hg.), Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 16 Rz. 39, der sich für eine Kombination aus Bodenrichtwert und Gebäudefläche ausspricht; siehe auch die Diskussionsbeiträge auf der Jahrestagung 2011 der DStJG (DStJG 35 [2012]) von Lang, S. 347 ff. und Bier, S. 349 ff.

351 Hierzu Alt/Preston/Siebieta, The political economy of Tax Policy, in: Institute for Fiscal Studies (Hg.), Dimensions of Tax Design (Mirrlees Review 1), 2010, S. 1204 ff., S. 1223 ff.

352 Wiss. Beirat beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2.

353 Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 473 ff.; Schulemann, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 15.

354 Becker, BB 2011, 535 ff., 537; zur Bedeutung dieses Kriteriums vor dem Hintergrund der schwachen Rechtfertigung der Grundsteuer Schulemann, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 17.

sungskonform ist. Denn der geringe Verwaltungsaufwand allein liefert noch keine tragfähige Rechtfertigung. Die Frage ist vielmehr, ob Grundstücksflächen als Leistungsfähigkeitsindikator taugen oder die Äquivalenzbeziehung³⁵⁵ zwischen kommunalen Leistungsangeboten und ihrer Nutzung durch die Gemeindeglieder bzw. den hieraus gezogenen Vorteilen der Grundstückseigentümer sachgerecht abbilden können. Beides ist zu verneinen. Der Flächenmaßstab ist zwar nicht völlig aussagelos, wenn es um die möglichen Erträge eines Grundstücks (Sollertragsteuergedanke) oder dessen Verkehrswert (Substanzsteuergedanke) geht, aber die Bandbreite erzielbarer Mieten bzw. Kaufpreise variiert so stark, dass es sich nicht mehr um eine verfassungskonforme Typisierung handelt.³⁵⁶ Ebenso wenig können aus der Fläche Rückschlüsse auf den Wert des Grundstücks gezogen werden, sodass auch dann, wenn man die Grundsteuer systematisch als Vermögenssubstanzsteuer verstehen will, keine sachgerechte Typisierung vorliegt. Einen Ausweg aus dem Dilemma eines am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Bewertungsmaßstabs haben *Joachim Lang* und *Kilian Bizer* mit dem Ende der 1990er Jahre präsentierten Vorschlag einer ökologischen Grundsteuer³⁵⁷ gewiesen, die ihre Rechtfertigung aus der Differenzierung nach der Qualität der Grundstücksnutzung bezieht. Damit sollen Anreize für einen sparsamen Flächenverbrauch gesetzt werden.

Meiner Ansicht nach bleibt jedoch, will man diesen Weg nicht beschreiten und gleichwohl an der Grundsteuer festhalten, nichts anderes übrig, als das Bewertungsverfahren zu reformieren. Auch wenn man in der Abwägung zwischen Praktikabilität und Erhebungseffizienz und Realitätsgerechtigkeit der Werte wahrscheinlich erhebliche Abstriche zulasten letzterem machen muss, dürfte ein auch nur annähernd wertbezogener Maßstab³⁵⁸ eher geeignet sein, einen der hier angebotenen Rechtfertigungszusammenhänge zu bedienen als ein reiner Flächenmaßstab.

355 Anders die Begründung im Bericht der „Südländer“: „Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip“, 2010, abrufbar unter [https://www.ihk-suhl.de/files/iletzter Zugriff: 11.8.2015](https://www.ihk-suhl.de/files/iletzter%20Zugriff%3A%2011.8.2015); s. auch *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 14: Der Nutzen der kommunalen Infrastruktur steige mit der Größe des Grundbesitzes. Gleichzeitig zieht *Schulemann* aber zu Recht die generelle Eignung des Äquivalenzprinzips zur Steuerrechtfertigung in Frage (a.a.O.).

356 Ebenso *Becker*, BB 2011, 535 ff., 537: Verstoß gegen Folgerichtigkeitsgebot.

357 *Bizer/Lang*, Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, 1998 [veröffentlicht vom Umweltbundesamt in: Texte 21/00, 2000] mit Rezension von *Jachmann*, *StuW* 2001, 379 ff. Für eine Grundsteuer mit Lenkungswirkung auch *Löhr*, Reform der Grundsteuer als Instrument der Flächenhaushaltspolitik, *Wirtschaftsdienst* 2004, S. 113 ff.; a.A. *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 15 f.

358 *Wiss. Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 4 spricht sich bei vermieteten Grundstücken für den Miet- oder Pachtwert als Annäherungswert aus.

Die Schwierigkeiten einer gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung sprechen gleichzeitig deutlich gegen eine Anhebung des Steueraufkommens aus der Grundsteuer.³⁵⁹

VI. Zusammenfassung

Der Spielraum für Steuern auf das Vermögen ist verfassungsrechtlich eng umgrenzt:

1. Es ist nicht erkennbar, wie eine laufende Vermögensteuer konzipiert werden könnte, die den Anforderungen von Art. 14 GG genügt.
2. Einmalige Vermögensabgaben im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG sind als außerordentliche Finanzierungsinstrumente auf notstandsähnliche Ausnahmesituationen beschränkt. Eine solche liegt derzeit nicht vor.
3. Erbschaftsteuer und Grundsteuer bedürfen dringender Reform. Sie sind in ihrer aktuellen Ausformung verfassungswidrig.

Damit bewahrheitet sich die eingangs zitierte Skepsis von *Healey*:³⁶⁰ Je intensiver man sich mit vermögensbezogenen Abgaben befasst, umso ferner rückt eine Gestaltung, die nicht mit erheblichen Widersprüchen belastet wäre. Leider wird dies vermutlich kein Hinderungsgrund für die Politik sein, trotzdem zu handeln mit der Folge berechtigter Gegenwehr der Steuerpflichtigen und langanhaltender Rechtsunsicherheit bis zu einer gerichtlichen Klärung. Umso mehr bedarf es im Vorfeld der fachlichen Debatte, um den Feldversuch auf dem Rücken der Steuerpflichtigen und mit der Gefahr erheblicher Abwanderungsbewegung doch noch zu vermeiden.

359 Zutreffend *Schulemann*, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 209 (2011), S. 17.

360 Siehe das Zitat oben I.

*Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek*

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-01897-9

©2015 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Einbandgestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann
Satz: WMTP, Birkenau
Druck und Verarbeitung: Kösel, Krugzell
Printed in Germany

Vorwort

Die Existenz juristischer Gesellschaften ist keine Erfindung der jüngsten Vergangenheit. So ist die altehrwürdige „Juristische Gesellschaft zu Berlin“ bereits mehr als 150 Jahre alt. Aber erst nach 1949 ist das Bedürfnis gewachsen, ein Forum zu schaffen, um Juristen aller Berufsrichtungen miteinander zu verbinden und ins Gespräch zu bringen. In Köln ist diese Idee im Jahre 1984/85 aus der Kölner Anwaltschaft heraus entstanden und hat bei den Kölner Gerichten und der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln ein offenes Ohr gefunden (vgl. die folgenden Beiträge von *Laum* und *Bürglen*). So kam es am 5. Dezember 1985 zu einer Erstveranstaltung, bei der der damalige Präsident des Bundesgerichtshofs, Prof. Dr. *Gerd Pfeiffer*, über Rechtsfortbildung durch den BGH sprach. Zum 10jährigen Jubiläum gab es im November 1995 eine festliche Veranstaltung in der Flora, bei der Prof. Dr. *Wolfgang Zöllner* über die Privatrechtsgesellschaft im Gesetz- und Richterstaat sprach. Auch die Festveranstaltung zum 20jährigen Jubiläum fand in der Flora statt. Der inzwischen verstorbene Prof. Dr. *Ralf Dahrendorf* stellte am 3. November 2005 die Frage: Gibt es Europa? – welch ein Thema im Lichte der Flüchtlingskrise des Herbstes 2015. So war es für den Vorstand der Kölner Juristischen Gesellschaft ein besonderes Anliegen, auch das 30jährige Jubiläum festlich zu gestalten. Darüber hinaus besteht nach 30 Jahren die große Gefahr, dass die Kenntnis über mancherlei aufregende Vorträge und spannende Diskussionen langsam verloren geht. So haben Vorstand und Beirat der KJG die Herausgabe einer Festschrift beschlossen, die folgende Ziele im Auge hat: Es soll die Erinnerung an 30 höchst erfolgreiche Jahre bewahrt werden, es sollen einige besonders bedeutende Vorträge aus jüngerer Zeit publiziert werden und die Mitglieder der KJG sollen zum Dank für ihre Treue zu diesem Jubiläum die Festschrift als Geschenk erhalten. Soweit in Einzelfällen die abgedruckten Vorträge früher schon einmal publiziert worden waren, haben die jeweiligen Autoren den Text aus heutiger Sicht noch einmal bearbeitet.

Köln, im Oktober 2015

Hanns Prütting
Johannes Riedel
Rainer Klocke