

WORKING PAPER FORSCHUNGSFÖRDERUNG

Nummer 266, Februar 2023

Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer

Kurzgutachten

Alexander Thiele

Auf einen Blick

In Deutschland ist der Anteil der Armen in den vergangenen zehn Jahren deutlich gewachsen. Gleichzeitig sind die privaten Vermögen im Vergleich zu anderen EU- und OECD-Ländern besonders ungleich verteilt. Zudem muss der Staat Milliardenkredite, die zur Krisenbewältigung aufgenommen wurden, bedienen und es besteht riesiger Investitionsbedarf für die sozial-ökologische Transformation. Kein Wunder, dass die Debatte über eine Wiedereinführung der Vermögensteuer an Fahrt gewinnt. Manche meinen, eine solche Steuer verstöße gegen das Grundgesetz. In seinem Gutachten kommt der Jurist Alexander Thiele jedoch zum gegenteiligen Ergebnis.

Prof. Dr. Alexander Thiele lehrt Staatstheorie und Öffentliches Recht, insbesondere Staats- und Europarecht, an der Business & Law School, Hochschule für Management und Recht, Berlin.

© 2023 by Hans-Böckler-Stiftung
Georg-Glock-Straße 18, 40474 Düsseldorf
www.boeckler.de



„Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer“ von Alexander Thiele ist lizenziert unter

Creative Commons Attribution 4.0 (BY).

Diese Lizenz erlaubt unter Voraussetzung der Namensnennung des Urhebers die Bearbeitung, Vervielfältigung und Verbreitung des Materials in jedem Format oder Medium für beliebige Zwecke, auch kommerziell.
(Lizenztext: <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/de/legalcode>)

Die Bedingungen der Creative-Commons-Lizenz gelten nur für Originalmaterial. Die Wiederverwendung von Material aus anderen Quellen (gekennzeichnet mit Quellenangabe) wie z. B. von Schaubildern, Abbildungen, Fotos und Textauszügen erfordert ggf. weitere Nutzungsgenehmigungen durch den jeweiligen Rechteinhaber.

ISSN 2509-2359

Inhaltsverzeichnis

A. Hintergrund und Gutachtenauftrag	4
B. Zum Status quo: Die eingefrorene Steuer	9
C. Der grundgesetzliche Rahmen.....	17
I. Der verfassungsrechtliche Ausgangspunkt: Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG.....	17
II. Ertragshoheit und Gesetzgebungskompetenz.....	18
III. Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung einer Vermögensteuer	23
IV. Verfassungsrechtliche Grenzen einer Vermögensteuer.....	30
D. Ergebnis	46
E. Zusammenfassung	46

A. Hintergrund und Gutachtenauftrag

1. Niemand würde aktuell ernsthaft bestreiten, dass sich die Bundesrepublik in den nächsten Jahren und Jahrzehnten erheblichen finanziellen Herausforderungen ausgesetzt sieht. Die Ampel-Regierung hat zuletzt nicht nur Kreditermächtigungen in Höhe von 60 Milliarden Euro in den Energie- und Klimafonds verschoben, sondern zur Bewältigung der durch den russischen Angriffskrieg hervorgerufenen Energie- und Wirtschaftskrise auch den „Doppelwumms“ beschlossen: 200 Milliarden Euro werden über Kreditermächtigungen in den im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie errichteten Wirtschaftsstabilisierungsfonds überführt. In beiden Fällen handelt es sich um unselbstständige Sondervermögen, die den Regelungen der Schuldenbremse des Art. 115 Abs. 2 GG unterfallen.¹ Ob diese ein entsprechendes Vorgehen zulässt, ist juristisch umstritten – zumindest im ersten Fall wird das Bundesverfassungsgericht darüber befinden.² Außerhalb dieser durch akute Krisensituationen hervorgerufenen kurzfristigen und erheblichen Finanzbedarfe wird vor allem die Energiewende und die allgemeine Transformation zu einer klimaneutralen Wirtschaftsweise bereits absehbar erhebliche staatliche Investitionen nach sich ziehen (müssen). Ausgerechnet die Klimakrise stellt als solche jedoch keine „außergewöhnliche Notsituation“ im Sinne der Schuldenbremse dar,³ da sie kein plötzliches, sondern ein dauerhaftes Phänomen darstellt⁴ – eine Schuldenaufnahme kommt zu ihrer Bekämpfung damit allenfalls begrenzt in Betracht. Möglich wäre zwar eine Abschaffung der Schuldenbremse oder – wie im Falle des Sondervermögens für die Errichtung der Bundeswehr⁵ – die Aufnahme einer expliziten Krediter-

1 Demgegenüber greift die Schuldenbremse für selbstständige Sondervermögen nicht, da sie allein die Haushalte des Bundes und der Länder adressiert, vgl. *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band III*, 3. Aufl. 2018, Art. 115, Rn. 24.

2 Die CDU/CSU-Fraktion hat gegen die Übertragung der Kreditermächtigungen in Höhe von 60 Milliarden Euro in den Energie- und Klimafonds eine abstrakte Normenkontrolle eingeleitet, die unter dem Aktenzeichen 2 BvF 1/22 beim Bundesverfassungsgericht anhängig ist. Eine Entscheidung ist bisher nur im beantragten einstweiligen Rechtsschutz ergangen, wo die materiellen Fragen nicht beantwortet wurden.

3 Vgl. *M. Heintzen*, Die Schuldenbremse (Art. 109 III und 115 II GG) in der Abfolge der außergewöhnlichen Notsituationen der Jahre 2020 bis 2022, NVwZ 2022, 1505 (1508).

4 Es handelt sich also weder um einen Unglücksfall noch eine plötzliche extreme Beeinträchtigung der Wirtschaftsabläufe oder ein singuläres Ereignis von historischer Tragweite, vgl. *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band III*, 3. Aufl. 2018, Art. 115, Rn 40.

5 Die entsprechende Ermächtigung zur Kreditaufnahme findet sich mittlerweile in Art. 87a Abs. 1a GG. Danach kann der Bund zur Stärkung der Bündnis- und Verteidigungsfähigkeit ein Sondervermögen für die Bundeswehr mit eigener Kreditermächtigung in Höhe von einmalig bis zu 100 Milliarden Euro errichten.

mächtigung unmittelbar in die Verfassung. Beides dürfte aber nicht nur an den bestehenden politischen Mehrheiten scheitern, sondern erwiese sich offenkundig auch nicht als sonderlich nachhaltig. Der hier nur skizzierte massive Finanzbedarf wird sich jedenfalls nicht primär über die Aufnahme neuer Schulden, sondern nur durch den für moderne Staaten⁶ typischen Finanzierungsweg befriedigen lassen: durch die Erhebung von Steuern.⁷

2. Gleichzeitig zeigt sich im Hinblick auf die Verteilung des Vermögens weltweit aber auch in der Bundesrepublik seit einigen Jahrzehnten eine Entwicklung hin zu einer wachsenden Vermögensungleichheit, die nicht zuletzt durch die Corona-Pandemie noch einmal beschleunigt wurde⁸ – zuletzt wurde dies durch Zahlen bestätigt, die Oxfam Anfang 2023 vorgelegt hat.⁹ Es überrascht daher nicht, wenn Marc Buggeln seine Ende 2022 erschienene, groß angelegte und beeindruckende Habilitationsschrift zu Steuern und sozialer Ungleichheit in Deutschland folgendermaßen einleitet:

„Anfang 2014 meldete Oxfam, dass die reichsten 85 Menschen so viel Vermögen besitzen wie die ärmeren Hälfte der Weltbevölkerung, mithin über dreieinhalb Milliarden Menschen. Zwei Jahre später bedurfte es nur noch 62 Superreicher, um das Vermögen der ärmeren Hälfte der Menschheit aufzuwiegeln, und 2018 schließlich nur noch 26 Superreicher. Solche Zahlen bestätigen, dass wir aktuell in Zeiten exponentiell wachsender Ungleichheit leben.“¹⁰

3. Angesichts dieser Ausgangslage¹¹ – erheblicher Finanzbedarf einerseits, massive Vermögenszuwächse bei den vermögenden Schichten andererseits – erweist es sich als nachvollziehbar, dass seit einigen Jahren öffentlich darüber nachgedacht wird, diese vermögenden Schichten stärker an den finanziellen Lasten der nächsten Jahrzehnte zu beteiligen und dadurch zugleich für mehr Gerechtigkeit bei der Lastenverteilung zu sor-

6 Überblick zu deren Entstehung bei A. Thiele, Der gefräßige Leviathan, 2019, S. 44 ff.

7 Zur Besteuerung als gewöhnlicher Finanzierungsform moderner Staaten nur A. Thiele, Der gefräßige Leviathan, 2019, S. 98 ff. sowie D. Birk, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (8 f.). Auch die Bundesrepublik wird daher immer wieder als „Steuerstaat“ bezeichnet, was normativ allerdings kaum weiterhilft, vgl. A. Thiele, Finanzaufsicht, S. 439 sowie A. Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 71 ff.

8 Siehe dazu etwa Wie sind die Vermögen in Deutschland verteilt? - Hans-Böckler-Stiftung (boeckler.de).

9 Oxfam Deutschland, Gewaltige Ungleichheit. Warum unser Wirtschaftssystem von struktureller Gewalt geprägt ist und wie wir es gerechter gestalten können.

10 M. Buggeln, Das Versprechen der Gleichheit, S. 9.

11 Zur Ermittlung der konkreten Vermögensungleichheit siehe C. Schröder u. a., Verbesserung der Forschungsdateninfrastruktur im Bereich Hochvermögender mit dem Sozio-ökonomischen Panel (SOEP), SOEPpapers 1084 (2020).

gen.¹² Bereits im Jahr 2014 sprach sich der französische Ökonom *Thomas Piketty* prominent für eine schärfere Besteuerung der Wohlhabenden aus¹³ – für ihn „die Grundvoraussetzung, um überhaupt gemeinschaftlich agieren zu können.“¹⁴

4. In eine ähnliche Richtung zielen die Forderungen von *Anthony B. Atkinson*¹⁵ sowie von *Emmanuel Saez* und *Gabriel Zucman*.¹⁶ In Deutschland hat sich nicht nur das DIW, insbesondere *Stefan Bach*, mehrfach in entsprechender Form geäußert,¹⁷ zuletzt hat sogar der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung eine zumindest zeitlich befristete stärkere Beteiligung der Besserverdienenden angedacht.¹⁸ Und *Marc Buggeln* hält zum Ende seiner Studie sogar fest:

„Weitgehende Einigkeit herrscht in dieser Diskussion darüber, dass die Vermögensteuer zwar schwer zu erheben, aber aufgrund des Anwachsens der großen Vermögen dringend geboten ist. Im Idealfall käme eine globale Vermögensteuer zustande, die das Verschieben von Vermögensbeständen über nationale Grenzen wertlos machen würde.“¹⁹

5. In Deutschland leidet die (politische) Debatte über eine mögliche Wiedereinführung der Vermögensteuer allerdings daran, dass sie in der Regel allzu schnell auf die verfassungsrechtliche Ebene abdriftet. Die Vermögensteuer, so heißt es vornehmlich von den Gegnerinnen und Gegnern jeglicher Vermögensbesteuerung, sei verfassungsrechtlich schwie-

12 Vgl. R. Seer, Grund-/Vermögensteuer, in: R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16, Rn. 63. Ein anderer Weg wäre, bereits die primäre Vermögensverteilung (also die Marktergebnisse) bereits so zu organisieren, dass es von vornherein nicht zu einer ausgeprägten Vermögensungleichheit kommt, vgl. A. Thiele, Allgemeine Staatslehre, 2. Aufl. 2022, S. 184, 186f. Siehe auch C. Möllers, Freiheitsgrade, Rn. 112. Um dieses Ziel zu erreichen, wäre etwa eine Ausweitung der Erbschaftsteuer denkbar – eine Option, die gerade aus liberaler Perspektive angezeigt wäre (C. Möllers, Freiheitsgrade, Rn. 118). Darauf ist im Rahmen dieses Gutachtens nicht weiter einzugehen.

13 T. Piketty, Das Kapital im 21. Jahrhundert, S. 11.

14 Zitiert nach M. Buggeln, Das Versprechen der Gleichheit, S. 11. Skeptisch, ausgerechnet eine Vermögensteuer als Lösung für die finanziellen Herausforderungen anzusehen, aber J. Hey, Die Pandemie als Bewährungsprobe für das Steuersystem: Steuerpolitik nach Corona, NJW 2021, 2777 (2779, Rn. 8).

15 A. B. Atkinson, Ungleichheit. Was wir dagegen tun können, S. 311 ff.

16 E. Saez / G. Zucman, Der Triumph der Ungerechtigkeit. Steuern und Ungleichheit im 21. Jahrhundert, S. 149 ff.

17 Vgl. etwa S. Bach, Unsere Steuern. Wer zahlt? Wie viel? Wofür?, S. 231 ff.

18 Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Energiekrise solidarisch bewältigen, neue Realität gestalten, Jahresgutachten 22/23, Rn. 198: „So könnten eine temporäre Erhöhung des Spitzensteuersatzes oder ein zeitlich streng befristeter Energie-Solidaritätszuschlag für Spitzenverdienende in Erwägung gezogen werden.“

19 M. Buggeln, Das Versprechen der Gleichheit, S. 922 f.

rig²⁰ oder eben schlicht verfassungswidrig. Befürworterinnen und Befürworter bemühen sich zwar dagegen zu halten. Eine ernsthafte Debatte über die ökonomische und verteilungspolitische Zweckmäßigkeit einer Vermögensteuer in Zeiten erheblicher finanzieller Herausforderungen kommt dadurch jedoch nicht auf oder bleibt bestenfalls an der Oberfläche stecken. Denn selbst wenn die Einführung einer Vermögensteuer verfassungsgemäß ist,²¹ ist damit noch wenig bis nichts über deren politische und ökonomische Zweckmäßigkeit ausgesagt. Anders gewendet: Die verfassungsrechtliche Unklarheit verhindert eine ernsthafte politische Auseinandersetzung.

6. Richtig ist zwar – und insoweit haben die vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken einen auf den ersten Blick nachvollziehbaren Anknüpfungspunkt –, dass das Bundesverfassungsgericht bereits im Jahr 1995 die damalige Vermögensbesteuerung für verfassungswidrig erklärt hat.²² Sie wird dementsprechend mit Ablauf der in diesem Beschluss gewährten Frist seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben. Ebenso richtig ist allerdings, dass sich dieser von Anfang an umstrittene Beschluss²³ keineswegs gegen eine Vermögensbesteuerung an sich,²⁴ sondern lediglich gegen die konkrete Ausgestaltung derselben richtete und sich das Bundesverfassungsgericht in späteren Entscheidungen zudem von einigen damaligen obiter dicta (insbesondere dem sog. „Halbteilungsgrundsatz“)²⁵

20 Vgl. etwa *H.-W. Arndt*, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, Beilage 7 zu Heft 14 BB 1996, 1 ff.

21 Inwieweit dies der Fall ist, ist Gegenstand dieses Gutachtens.

22 BVerfGE 93, 121 ff.

23 So verfasste *E.-W. Böckenförde* ein prominentes Sondervotum zu dem Beschluss, in dem er sich insbesondere gegen die in dem Beschluss aus seiner Sicht unnötigen Ausführungen zur Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1, 2 GG wandte.

24 Tatsächlich bezeichnete es die Vermögensteuer sogar explizit als „zulässige Form des Steuerzugriffs“ (BVerfGE 93, 121 (135)). Siehe auch *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (7).

25 Siehe dazu BVerfGE 115, 97, Rn. 41: „Aus diesem in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 GG zum Ausdruck kommenden Maßstab, der lediglich den Rahmen der Abwägung kennzeichnet, lässt sich keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälf tigen Teilung („Halbteilungsgrundsatz“) ableiten. Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG („zugleich“) reicht zur Begründung einer mit Sinn und Zweck des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG sowie seiner Entstehungsgeschichte (vgl. JöR N. F. Band 1 (1951), S. 147) zu vereinbarenden Herleitung einer Höchstbelastungsgrenze in der Nähe einer hälf tigen Teilung nicht aus.“ Diese explizite Distanzierung übersieht *K.-A. Schwarz*, in: H. v. Mangoldt / F. Klein / C. Starck (Hrsg.), *Grundgesetz Band 3*, 7. Aufl. 2018, Art. 106, Rn. 53, der nur auf das Urteil aus dem Jahr 1995 verweist. Zutreffend hingegen *H. Siekmann*, in: M. Sachs (Hrsg.), *Grundgesetz*, 9. Aufl. 2021, Art. 106, Rn. 10, der in der Fußnote die gerichtliche Distanzierung in BVerfGE 115, 97 (108 f.) erwähnt.

explizit distanziert hat.²⁶ Dass das Grundgesetz einer Vermögensbesteuerung nicht generell entgegensteht, ergibt sich darüber hinaus schon aus Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG, der die Vermögensteuer ausdrücklich als eine prinzipiell zulässige Steuerart auflistet.²⁷ Verfassungsrechtlich wird man damit schon bei einer flüchtigen Beschäftigung mit dieser Thematik festhalten können, dass das Grundgesetz zwar eine aber nicht jede Art der Vermögensbesteuerung zulässt.²⁸ Anders gewendet: Es kommt, wie bei allen im Grundgesetz aufgeführten Steuerarten, auf die zweifellos komplexen (verfassungsrechtlichen) Details an – absolute Aussagen in die eine oder andere Richtung sind hingegen wenig weiterführend.

7. Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden dieser verfassungsrechtliche Rahmen²⁹ für die Einführung einer Vermögensbesteuerung in einer möglichst gut nachvollziehbaren und für den politischen Raum nutzbaren Form skizziert werden. Damit verbunden ist dementsprechend keinerlei Petitor für oder gegen die Einführung einer wie auch immer gearteten Vermögensteuer. Es geht auch nicht um eine wissenschaftlich vertiefte Auseinandersetzung mit diesem Komplex. Das Ziel ist vielmehr die ermöglichung einer politischen Debatte, die in Kenntnis des verfassungsrechtlichen Rahmens das ökonomische und verteilungspolitische Für und Wider einer Vermögensbesteuerung öffentlich breit diskutieren kann, ohne sich ständig in scheinbaren verfassungsrechtlichen Eindeutigkeiten zu verheddern. Sollten sich im Anschluss allerdings tatsächlich politische Mehrheiten finden, die sich für eine Vermögensbesteuerung aussprechen, ist es – sofern dieser Rahmen gewahrt bleibt – jedenfalls nicht das Grundgesetz, das gegen einen solchen Schritt vorgebracht werden könnte.

26 Gleichwohl hat der durch den Berichterstatter in dem Verfahren (Paul Kirchhof) entwickelte „Halbteilungsgrundsatz“ maßgeblich dazu beigetragen, „dass die Vermögensteuer aus dem bundesdeutschen Steuermix verschwand“ (M. Buggeln, Das Versprechen der Gleichheit, S. 854).

27 Zutreffend K.-A. Schwarz, in: H. v. Mangoldt / F. Klein / C. Starck (Hrsg.), Grundgesetz Band 3, 7. Aufl. 2018, Art. 106, Rn. 52.

28 Vgl. auch H. Siekmann, in: M. Sachs (Hrsg.), Grundgesetz, 9. Aufl. 2021, Art. 106, Rn. 10: „Die Vermögensteuer kann trotz ihrer ausdr. Erwähnung im GG wegen ihrer konkreten Ausgestaltung (Einheitswerte) verfassungswidrig sein.“ Das wird man allerdings für praktisch jede im Grundgesetz geregelte Steuer festhalten können, ist also gerade keine Besonderheit der Vermögensteuer.

29 Zum Grundgesetz als Rahmenordnung anschaulich E.-W. Böckenförde, Die Methoden der Verfassungsinterpretation, in: ders. (Hrsg.), Staat, Verfassung, Demokratie, S. 58; F. Reimer, Verfassungsprinzipien, S. 107 f.

B. Zum Status quo: Die eingefrorene Steuer

8. Die Besteuerung von Vermögen kann auch in Deutschland auf eine lange Tradition zurückblicken, die sogar bis ins Mittelalter zurückreicht.³⁰ Sie verlor zwar im Laufe des 18. und 19. Jahrhunderts an Bedeutung, wurde dann jedoch seit Ende des 19. Jahrhunderts praktisch durchgehend nicht zuletzt in Preußen erhoben – die preußische Ergänzungssteuer wird man gewissermaßen als Vorbild für die heutigen Vermögenssteuern ansehen können.³¹ Gerechtfertigt wurde sie damals vornehmlich durch die mit dem Vermögen einhergehende besondere individuelle Leistungsfähigkeit, die sich auch aus der im Vergleich zum Arbeitseinkommen besonderen Sicherheit dieser Einnahmequelle ergab: „Diese Einkünfte wurden deshalb als besonders fundierte angesehen (sog. ‚Fundustheorie‘).“³²

9. Mit dem Übergang der Besteuerungskompetenz von den Ländern auf das Reich in der Weimarer Republik³³ wurde die Vermögensteuer im Jahr 1922 erstmals als eigenständige und reichsweite Steuer ausgestaltet und damit nicht mehr als bloße Ergänzung der Einkommensteuer angesehen; eine erste grundlegende Reform erfolgte im Jahr 1934.

10. Unter dem Grundgesetz kam es in den erst drei, dann vier Besatzungszonen³⁴ zunächst zu einer unterschiedlichen Entwicklung bis die Vermögensbesteuerung schließlich im Jahr 1952 für das gesamte Bundesgebiet mit dem Vermögensteuergesetz³⁵ vereinheitlicht wurde. Eine grundlegende Reform und Verschärfung erfuhr dieses Gesetz im Jahr 1974, wo im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens erstmals ausführlich

30 *B. Moll*, Zur Geschichte der Vermögensteuern, S. 13 ff. Überblick bei *N. Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, S. 5 ff.; *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (10 ff.). Ein allgemeiner Überblick zur Geschichte der öffentlichen Finanzen findet sich bei *H.-P. Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005.

31 *F.-M. Schwarz*, Wiedereinführung der Vermögensteuer, S. 37. Vgl. auch BVerfGE 93, 121 (139): „Die geltende Vermögensteuer führt die mit dem Preußischen Ergänzungsteuergesetz geschaffene Konzeption einer ergänzenden Besteuerung des fundierten Einkommens fort.“

32 *N. Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, S. 6.

33 Zur historischen Entwicklung der Finanzverfassung *W. Heun/A. Thiele*, in: *H. Dreier* (Hrsg.), Grundgesetz Band III, 3. Aufl. 2018, Vorb. zu Art. 104a-115 GG, Rn. 1 ff.

34 Vgl. *A. Thiele*, Der konstituierte Staat, 2021, S. 349 ff.

35 Vgl. § 12 des Gesetzes zur Bewertung des Vermögens für die Kalenderjahre 1949 bis 1951 (Hauptveranlagung 1949) v. 16.1.1952 (BGBl. I S. 22).

(und rechtsvergleichend)³⁶ über die (verfassungsrechtliche) Rechtfertigung der Erhebung einer Vermögensteuer diskutiert wurde, die nach der Begründung des Gesetzentwurfs vor allem in der besonderen steuerlichen Leistungsfähigkeit zu sehen sei:

„Das Vorhandensein eines beachtlichen Vermögens bzw. die Verfügungsgewalt über dieses fördert und erweitert wesentlich die Möglichkeiten und die Effektivität wirtschaftlicher Betätigung, verkörpert somit eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit, deren zusätzliche Besteuerung auch aus sozial- und gesellschaftspolitischen Gründen (fundiertes – arbeitsloses – Einkommen; retardierendes Moment zur Vermögensakkumulation) ge-rechtfertigt und notwendig erscheint.“³⁷

11. In den folgenden Jahren folgten weitere kleinere Reformen, die letzte im Jahr 1992. Als verfassungsrechtlich problematisch wurde allerdings frühzeitig vor allem die Regelung des § 10 Nr. 1 VStG angesehen, der einen einheitlichen Steuersatz für alle Vermögensarten anordnete, obwohl die Vermögensbewertung unterschiedlich ausgestaltet war. So wurde das Grundvermögen vergangenheitsbezogen nach Einheitswerten, das Betriebs- und sonstige Vermögen hingegen gegenwartsbezogen nach Ertrags-, Nenn- oder Verkehrswerten bewertet.³⁸ Diese Kritik bildete denn auch den Hintergrund für das Finanzgericht Rheinland-Pfalz schließlich am 4.11.1991 eine konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG einzuleiten und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorzulegen, ob diese unterschiedliche Bewertungsregelung mit den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.³⁹

12. In seinem Beschluss vom 22.6.1995 („Vermögensteuer-Beschluss“) machte das Bundesverfassungsgericht zunächst klar, dass eine Besteuerung des Vermögens auch unter dem Grundgesetz prinzipiell zulässig ist:

„Auch der ruhende Bestand des Vermögens kann Anknüpfungspunkt für eine Steuerbelastung sein, wie dies insbesondere bei der Vermögensteuer und den Realsteuern der Fall ist (vgl. BVerfGE 13, 331 (348) = NJW 1962, 435; BVerfGE 43, 1 (7)). Sie werden vom Grundgesetz bei Regelung der Ertragshoheit (Art. 106 II Nr. 1 und Abs. 6 GG) in ihrer historisch gewach-

36 Siehe etwa BT-Drs. VI/3418, S. 48 f.

37 BT-Drs. VI/3418, S. 49. Das „retardierende Element“ bezieht sich auf den bereits zum damaligen Zeitpunkt erkennbaren und sich beschleunigenden Anstieg der Vermögensungleichheit. Die Vermögensteuer, so die Überlegung des Gesetzgebers, könnte hier retardierend wirken, den Anstieg also zumindest verlangsamen.

38 F.-M. Schwarz, Wiedereinführung der Vermögensteuer, S. 43.

39 FG Rheinland-Pfalz, Beschluss v. 4.11.1991, Az. 5 K 2464/91.

senen Bedeutung aufgenommen und als zulässige Form des Steuerzugs anerkannt.“⁴⁰

13. Im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung stellte es jedoch aus den bereits vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz vorgetragenen Gründen einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz fest:

„§ 10 VStG ist mit Art. 3 I GG unvereinbar. Die Vermögensteuer belastet einheitswertgebundenes Vermögen und nicht einheitswertgebundenes Vermögen unterschiedlich. Diese Belastungsunterschiede lassen sich weder aus den in der Vermögensteuer angelegten oder möglichen Differenzierungen (vgl. zu II) rechtfertigen noch verfassungsgemäß allein dadurch ausräumen, daß das einheitswertgebundene Vermögen nunmehr zu Verkehrswerten belastet würde.“⁴¹

14. Während dieser weithin auch in der Literatur geteilte Verstoß gegen die Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG bereits zum Erfolg der konkreten Normenkontrolle geführt hätte, nutzte das Bundesverfassungsgericht die Gelegenheit, sich zusätzlich grundlegender zu den sich aus den Freiheitsrechten, insbesondere aus Art. 14 Abs. 1, 2 GG ergebenden Grenzen des steuerrechtlichen Zugriffs auf das Vermögen zu äußern. Die Freiheitsrechte durften danach nur so weit beschränkt werden, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten werde. Daraus wiederum leitete das Bundesverfassungsgericht zwei verfassungsrechtliche Anforderungen ab.

15. Erstens müsse eine Vermögensteuer die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt lassen und damit zwingend als Sollertragsteuer ausgestaltet werden.⁴² Zweitens diene der Eigentumsgebrauch nach Art. 14 Abs. 2 GG „zugleich“ dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit. Deshalb dürfe die Vermögensteuer zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibe (sog. Halbteilungsgrundsatz).⁴³

40 BVerfGE 93, 121 (134f.).

41 BVerfGE 93, 121 (142). Siehe auch R. Seer, Grund-/Vermögensteuer, in: R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16, Rn. 62.

42 BVerfGE 93, 121 (137).

43 BVerfGE 93, 121 (138).

16. Während die Ausführungen zu Art. 3 Abs. 1 GG (und damit auch zur Verfassungswidrigkeit der damaligen Vermögenbesteuerung) innerhalb des Zweiten Senats umstritten waren, stießen die Aussagen zu Art. 14 GG und den sich daraus (vermeintlich) ergebenden absoluten Grenzen der Besteuerungsgewalt auf erhebliche senatsinterne Kritik und zu einem insoweit überaus deutlichen Sondervotum des Bundesverfassungsrichters *Ernst-Wolfgang Böckenförde*, der dem Senat gleich zu Beginn eine Überschreitung seiner Kompetenzen vorwarf:

„Der Senat überschreitet seine Kompetenzen insofern, als er durch die vorwegnehmende Beantwortung von Rechtsfragen, die im vorliegenden Verfahren gar nicht unterbreitet sind und zu deren maßstäblicher Erörterung auch sonst kein Anlaß besteht, in die Zuständigkeit des Ersten Senats übergreift, bei dem die Zuständigkeit für Fragen der Vermögensbesteuerung seit dem 1.1.1994 wieder liegt (vgl. Plenarbeschl. v. 15.11.1993, A I Nr. 9 i.V. mit § 14 BVerfGG).“⁴⁴

17. Als grundsätzlich verfehlt sah *Böckenförde* aber vor allem die zu weitreichenden materiellen Begrenzungen der Besteuerungsgewalt des Gesetzgebers an:

„Vor allem greift der Senat mit seinen breit ausgeführten, durch die Vorlage nicht veranlassten Darlegungen in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers über; er lässt den gebotenen judicial self-restraint außer acht, der dem Verfassungsgericht gegenüber dem Gesetzgeber obliegt und leistet der Veränderung des vom Grundgesetz festgelegten gewaltenteiligen Verhältnisses zwischen Gesetzgeber und Verfassungsgericht weiter Vorschub.“⁴⁵

18. Explizit hielt *Böckenförde* im Folgenden fest, dass sich dem Grundgesetz weder die Begrenzung der Vermögensteuer auf eine Besteuerung der (Soll-)Erträge noch eine Maßgabe entnehmen lasse, nach der den Vermögensinhabern auch rund die Hälfte der Erträge zu belassen ist. Stattdessen betonte er den weiten Spielraum des Gesetzgebers auch und gerade bei der Ausgestaltung des Vermögensteuerrechts:

„Tatsächlich enthält das Grundgesetz ein Verfassungsrecht der Vermögensteuer nicht. Es beläßt für die Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung vielmehr einen prinzipiell weiten Spielraum und legt die Entscheidungen zu Gegenstand, Maßgabe und Ausmaß der Besteuerung weitgehend in die Hände des Gesetzgebers, der für sie und ihre weitreichenden Auswirkungen die politische Verantwortung trägt.“⁴⁶

19. Diese innergerichtliche Uneinigkeit spiegelte sich auch in der auf die Veröffentlichung des Beschlusses einsetzenden wissenschaftlichen De-

44 BVerfGE 93, 121 (150).

45 BVerfGE 93, 121 (151).

46 BVerfGE 93, 121 (156).

batte. Während die Ausführungen zum Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG größtenteils erwartet und dementsprechend praktisch einhellig für zutreffend angesehen wurden,⁴⁷ stießen diejenigen zu Art. 14 Abs. 1 und 2 GG auf teilweise erhebliche Kritik.⁴⁸

20. Für die Rechtspraxis und die Diskussion über die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer bedeutender ist allerdings der Umstand, dass sich auch das Bundesverfassungsgericht selbst schon wenige Jahre später deutlich von den Aussagen zu den aus Art. 14 Abs. 1 und 2 GG (vermeintlich) abzuleitenden Besteuerungsgrenzen formal distanzierte. So stellte es im Jahr 2006 explizit fest, dass die damaligen Aussagen zum Halbteilungsgrundsatz keine Bindungswirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG entfalteten:

„Denn im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) ergibt sich ein ‚Halbteilungsgrundsatz‘ als verfassungsrechtliches Gebot weder aus dem Tenor noch aus den ihn tragenden Gründen.“⁴⁹

21. Zwar ging es in dieser Konstellation um die ertragsteuerliche Belastung durch die Einkommen- und Gewerbesteuer. Es bestehen angesichts der Deutlichkeit der Ablehnung des „Halbteilungsgrundsatzes“ indes kaum Zweifel daran, dass das Bundesverfassungsgericht „generell von einer Anwendung dieser ziffernmäßigen Obergrenze abrücken wollte.“⁵⁰ Der Halbteilungsgrundsatz spielt in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts seitdem jedenfalls keine Rolle mehr. Dementsprechend halten auch *Otto Depenheuer* und *Judith Froese* treffend fest: „Diese et-

47 Vgl. *H.-W. Arndt / A. Schumacher*, Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast – Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber? NJW 1995, 2603 (2603); *D. Krüger / E. Kalbfleisch / S. Köhler*, Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten – Analyse und erste Beratungshinweise, DStR 1995, 1452 (1454); *J. Wieland*, der Vermögensteuerbeschluss (sic!) – Wende in der Eigentumsrechtsprechung? Zu den denkwürdigen Umständen einer vielbeachteten Entscheidung, in: *B. Guggenberger / T. Würtenberger* (Hrsg.), *Hüter der Verfassung oder Lenker der Republik?* S. 173 (178).

48 Vgl. etwa *H. Weber-Grellat*, Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung. Zu dem Vermögensteuer-Beschluß des BVerfG, BB 1996, 1415 (1416); *R. Wittmann*, Die Einheitswertentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995, BB 1995, 1933 (1935); *W. Flume*, Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten in Hinsicht auf die Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1995, 1779 (1779); *H. P. Bull*, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg, NJW 1996, 281 (282); *M. Möstl*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStR 2003, 720 (725).

49 BVerfGE 115, 97 (109, Rn. 29).

50 *F.-M. Schwarz*, Wiedereinführung der Vermögensteuer, S. 237. So auch *U. Sacksofsky*, Halbteilungsgrundsatz ade – Scheiden tut nicht weh, NVwZ 2006, 661 (662); *H.-J. Pezzer*, Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun? – Anmerkung zum Beschluss des BVerfG vom 18.1.2006 2 BvR 2194/99, DB 2006, 912 (912f.); *H.-J. Kanzler*, Der Streit um den Halbteilungsgrundsatz, doch ein Sturm im Wasserglas? FR 2006, 641 (641f.).

was kühne Auslegung hat das Gericht zwischenzeitlich aufgegeben [...].⁵¹ In der Literatur hat zuletzt *Frank-Michael Schwarz* dargelegt, dass der Halbteilungsgrundsatz aus verschiedenen Gründen (dogmatisch) nicht zu überzeugen vermag.⁵²

22. Im Übrigen ist unklar, ob das Bundesverfassungsgericht weiterhin daran festhält, dass die Vermögensteuer zwingend als (Soll-)Ertragsteuer ausgestaltet werden muss. Auch hier hat sich die Literatur, wie dargelegt, vielfach skeptisch gezeigt. Tatsächlich spricht auch insoweit vieles dafür, dass es hier keine absoluten Schranken aufstellen, sondern vielmehr – wie sonst auch – den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit heranziehen würde, dem sich eine solche pauschale Begrenzung aber nicht entnehmen lässt – das zulässige Maß der Besteuerung hängt danach eben auch von den gesellschaftlichen Umständen und den demokratisch entschiedenen Staatsaufgaben ab.

23. Vor dem Hintergrund des festgestellten Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG sprach das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss im Ergebnis lediglich eine Unvereinbarkeitserklärung im Hinblick auf die verfassungswidrigen Regelungen des Vermögensteuergesetzes aus. Es stellte jedoch zugleich fest, dass das bisherige Recht noch bis zum 31.12.1996 angewendet werden dürfe. Regierung und Opposition konnten sich in der Folge nicht auf eine Neufassung des Vermögensteuergesetzes einigen.⁵³ Den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts folgend wird die Vermögensteuer daher seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben. Das Vermögensteuergesetz ist allerdings zu keinem Zeitpunkt formal aufgehoben worden und kann auch nicht als nichtig angesehen werden.

51 O. Depenheuer / J. Froese, in: H. v. Mangoldt / F. Klein/C. Starck (Hrsg.), *Grundgesetz Band 1*, 7. Aufl 2018, Art. 14, Rn. 390. Siehe auch S. Kempny, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 14, Rn. 74; ders., *Die Bedingung der Zusätzlichkeit der Bundesmittel im neuen Finanzhilfenrecht des Grundgesetzes – Zur Deutung des Art. 104b Abs. 2 Satz 5 GG in der seit dem 04.04.2019 geltenden Fassung*, DVBl. 2020, 13 (16 Fn. 17); ders., *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, StuW 2014, 185 (195). Siehe auch F.-M. Schwarz, *Wiedereinführung der Vermögensteuer*, S. 238: „Vor dem Hintergrund seiner Jahrzehntelangen Rechtsprechung, wonach Besteuerung die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt lasse, ist es eher fernliegend, davon auszugehen, dass sich die Rechtsprechung in diese Richtung [zur Geltung des Halbteilungsgrundsatzes, A. T.] entwickeln wird.“

52 F.-M. Schwarz, *Wiedereinführung der Vermögensteuer*, S. 245 ff.

53 R. Seer, *Grund-/Vermögensteuer*, in: R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 16, Rn. 61; J. Hey, *Einführung in das besondere Steuerschuldrecht*, in: R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs, *Steuerrecht* (Hrsg.), 22. Aufl. 2015, § 7, Rn. 43.

24. Schaut man auf diese Entwicklung der Vermögensbesteuerung in Deutschland wird man damit bereits an dieser Stelle festhalten können, dass der einfache Rekurs auf den Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts aus drei Gründen nicht geeignet ist, die Verfassungswidrigkeit jedweder neuerlichen Vermögensbesteuerung zu belegen:

25. Erstens wandte sich das Bundesverfassungsgericht bereits in diesem zentralen Beschluss nicht gegen die Vermögensbesteuerung als solche, rügte vielmehr allein die konkrete Ausgestaltung und den mit dieser einhergehenden (vergleichsweise offenkundigen) Gleichheitsverstoß.

26. Die darüberhinausgehenden insbesondere aus der Eigentumsgarantie folgenden Begrenzungen der Besteuerungsgewalt nehmen zweitens auch nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht an der Bindungswirkung nach § 31 Abs. 2 BVerfGG teil, jedenfalls vom Halbteilungsgrundsatz hat sich das Bundesverfassungsgericht zudem bereits ausdrücklich distanziert. Vieles spricht dafür, dass auch die pauschale Begrenzung der Vermögensteuer auf eine (Soll-)Ertragsteuer heute vermutlich keinen Bestand mehr vor dem Bundesverfassungsgericht hätte.

27. Dafür spricht schließlich drittens auch das in der Staatsrechtslehre zunehmend betonte Erfordernis, verfassungsgerichtliche Urteile und ihre dogmatischen Aussagen kontextabhängig zu interpretieren – ein Erfordernis, für das sich nicht zuletzt *Oliver Lepsius* prominent eingesetzt hat.⁵⁴ Dabei geht es nicht darum, die tradierte („zeitlose“) Verfassungsdogmatik pauschal durch Common-Law Methoden zu ersetzen, schon weil sie „in hohem Maße zur Rationalisierung, Vorhersehbarkeit und nicht zuletzt auch wissenschaftlicher Kritisierbarkeit von Verfassungsrechtsprechung geführt hat.“⁵⁵ Das Ziel ist mit *Klaus Ferdinand Gärditz* aber eine „bessere Verarbeitung von Kontexten innerhalb der Dogmatik, um politischen Rechtsprechungsfolgen mehr intertemporale Elastizität zu verleihen.“⁵⁶ Denn: „Je mehr das Verfassungsgericht durch Rechtsprechung festlegt, desto weniger kann politisch und d.h. ja auch: frei, entschieden werden.“⁵⁷ Insofern muss es schon aufgrund sich wandelnder Wertvorstellun-

54 *O. Lepsius*, Kontextualisierung als Aufgabe der Rechtswissenschaft, JZ 2019, 793ff.

55 *K. F. Gärditz*, Verfassungsentwicklung und Verfassungsrechtswissenschaft, in: M. Herdegen / J. Masing / R. Poscher / K. F. Gärditz (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, 2021, § 4, Rn. 64.

56 *K. F. Gärditz*, Verfassungsentwicklung und Verfassungsrechtswissenschaft, in: M. Herdegen / J. Masing / R. Poscher / K. F. Gärditz (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, 2021, § 4, Rn. 64.

57 *O. Lepsius*, Kontextualisierung als Aufgabe der Rechtswissenschaft, JZ 2019, 793 (800).

gen in einer nicht als statisch empfundenen (also dynamischen) Verfassungsordnung möglich sein, mittlerweile als unzutreffend angesehene verfassungsgerichtliche Urteile dogmatisch ansprechend zu korrigieren. Die Rekontextualisierung ermöglicht mithin „die Reflexion über das Entstehen, die Abhängigkeiten und die Entwicklung dogmatischer Lösungen [...].“⁵⁸ Die explizite Kontextualisierung bietet sich deshalb gerade in solchen Fällen an, in denen verfassungsgerichtliche Urteile und ihre dogmatischen Entwicklungen – wie vorliegend – in besonderer Weise mit einzelnen Personen⁵⁹ und ihren individuellen verfassungsrechtlichen Vorstellungen verknüpft sind, die mittlerweile weithin nicht (mehr) geteilt werden.⁶⁰ Hinzu kommen in diesem Fall Veränderungen ökonomischer Paradiagrama, eine weniger stark ausgeprägte Vermögensungleichheit und neuartige (finanzielle) Herausforderungen.

28. Dass die gesetzgeberischen Zugriffsmöglichkeiten auf das Eigentum nicht zuletzt auch von den gesellschaftlichen Umständen abhängen, wird mittlerweile von keiner Seite ernsthaft bestritten. Dementsprechend halten auch *Otto Depenheuer* und *Judith Froese* in Bezug auf die sich aus Art. 14 GG ergebenden Besteuerungsgrenzen in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts explizit fest: „Als Grundsatz ist dieser neue Ansatz flexibel genug, um in Fällen innerer und äußerer Notlagen, extremer Finanznot oder sonstiger Ausnahmefälle auch eine weitgehende Sozialpflichtigkeit des Eigentums zu rechtfertigen.“⁶¹

29. Im Folgenden soll daher der verfassungsrechtliche Rahmen skizziert werden, wie er sich im Hinblick auf die mögliche Wiedereinführung einer Vermögensteuer unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen und Herausforderungen und der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts darstellt.

58 O. Lepsius, Kontextualisierung als Aufgabe der Rechtswissenschaft, JZ 2019, 793 (796).

59 Der besondere Einfluss des Berichterstatters *Paul Kirchhof*, auf den insbesondere der Halbteilungsgrundsatz zurückgeht, wird von keiner Seite ernsthaft bestritten, vgl. etwa *M. Buggeln*, Das Versprechen der Gleichheit, S. 851 ff. Siehe dazu auch *T. Piketty*, Kapital und Ideologie, S. 1226, der insoweit gar von der „Affäre um Paul Kirchhof“ spricht.

60 Siehe auch O. Lepsius, Kontextualisierung als Aufgabe der Rechtswissenschaft, JZ 2019, 793 (802): „Es geht nicht darum, den Einfluss des Gerichts zurückzudrängen, sondern es geht darum, die Zukunft der Verfassungsrechtsprechung mit der Funktionsfähigkeit der Demokratie zu verbinden, oder, anders gesprochen, eine zeitgemäße Antwort auf die ‚countermajoritarian difficulty‘ zu finden.“

61 O. Depenheuer / J. Froese, in: H. v. Mangoldt / F. Klein / C. Starck (Hrsg.), Grundgesetz Band 1, 7. Aufl 2018, Art. 14, Rn. 390.

C. Der grundgesetzliche Rahmen

I. Der verfassungsrechtliche Ausgangspunkt: Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG

30. Den verfassungsrechtlichen Ausgangspunkt für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer bildet Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG. Dieser lautet:

„Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Ländern zu:
Die Vermögensteuer [...].“

31. Mit der expliziten Erwähnung der Vermögensteuer und der Zuweisung der Ertragshoheit an die Länder steht aus verfassungsrechtlicher Perspektive zunächst fest, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich möglich sein muss, eine solche einzuführen – anzunehmen, dass die Verfassungsmütter und -väter eine prinzipiell verfassungswidrige Steuerart in den Art. 106 GG aufgenommen haben, erscheint auch wegen der langen Tradition der Vermögenbesteuerung in Deutschland nachgerade abwegig und wird – soweit ersichtlich – auch von keiner Seite ernsthaft vertreten. Dementsprechend halten *Dieter Birk, Marc Desens und Henning Tappe* in dem führenden Kurzlehrbuch zum Steuerrecht lapidar fest: „In Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG wird die Vermögensteuer explizit genannt, so dass die Vermögensbesteuerung an sich verfassungsrechtlich unbedenklich ist.“⁶²

32. Darüber hinaus enthält Art. 106 GG zwar keine näheren Ausführungen zur genauen Natur dieser Steuer. Auch aus der langen Tradition der Vermögenbesteuerung wird man aber schließen können, dass es sich insoweit um eine wiederkehrende Personalsteuer auf das ruhende und damit aus in der Regel (allerdings keineswegs stets) bereits einmal versteuertem Einkommen gebildete Vermögen handelt.⁶³ Die (periodische) Vermögensteuer knüpft also nicht an einzelne Vermögensgüter oder Eigentumsrechte, sondern an das Vermögen als Ganzes und unabhängig von seiner konkreten Zusammensetzung an.⁶⁴ In dieser Form ist sie insbesondere von einer einmaligen Vermögensabgabe im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG zu unterscheiden.

33. Im Grundgesetz finden sich darüber hinaus allerdings keine weiteren Ausführungen zur konkreten Rechtfertigung und zu den Grenzen der Ver-

62 *D. Birk / M. Desens / H. Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, Rn. 69.

63 *M. Heintzen*, in: I. v. Münch / P. Kunig (Hrsg.), Grundgesetz Band 2, 7. Aufl. 2021, Art. 106, Rn. 24.

64 *D. Birk / M. Desens / H. Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, Rn. 68.

mögensbesteuerung, die deshalb umstritten und im Folgenden ausführlich zu diskutieren sind. Das gilt – wie bereits die obigen Ausführungen gezeigt haben – insbesondere für die sich aus Art. 14 GG (der Eigentumsgarantie) ergebenden Grenzen und damit nicht zuletzt die Frage, ob eine Vermögensteuer zwingend als Soll-)Ertragsteuer ausgestaltet werden muss oder ob – unter bestimmten Voraussetzungen – auch eine Substanzbesteuerung verfassungsrechtlich denkbar ist.

II. Ertragshoheit und Gesetzgebungskompetenz

34. Wie für jede in Art. 106 GG aufgeführte Steuerart finden sich im Grundgesetz jedoch im Hinblick auf die Vermögensteuer Regelungen zur Ertragshoheit und zur Besteuerungskompetenz.⁶⁵ Entsprechende Regelungen sind erforderlich, da der grundgesetzliche Bundesstaat mit dem Bund und den Ländern nicht nur zwei Gesetzgebungsebenen kennt, sondern die steuerlichen Erträge auch nach einem komplexen System auf diese beiden Ebenen aufteilen muss. Damit folgt die Gesetzgebungskompetenz nicht automatisch aus der Zuweisung der Ertragshoheit; bei der Ertragshoheit handelt es sich vielmehr um eine von der Gesetzgebungs-kompetenz „entkoppelte verfassungsrechtliche Kompetenz.“⁶⁶ Die steuerlichen Erträge werden danach entweder dem Bund (Bundessteuern), den Ländern (zunächst als Gesamtheit; Landessteuern) oder beiden Ebenen gemeinsam (Gemeinschaftsteuern) zugewiesen.⁶⁷

35. Die Ertragshoheit für die Vermögensteuer liegt nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG – trotz ihrer ähnlichen Funktion und ihres ergänzenden Charakters zur Einkommen- und Körperschaftsteuer – ausschließlich bei den Ländern. Als verfassungsrechtlich zwingendes Recht können Bund und Länder unterhalb des Verfassungsrechts dementsprechend keine andere Ertragszuweisung vornehmen. Wollte der Bund von einer eingeführten Vermögensteuer im Hinblick auf den Ertrag profitieren, wäre das folglich allein durch eine Verfassungsänderung möglich.

65 Ausführlich dazu *M. Anzenberger*, Die Ertrags- und Gesetzgebungskompetenz für die Vermögensbesteuerung, 2015.

66 *M. Heintzen*, in: I. v. Münch / P. Kunig (Hrsg.), Grundgesetz Band 2, 7. Aufl. 2021, Art. 106, Rn. 1. Zum Begriff der Ertragshoheit auch *S. Korioth*, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, S. 109, 266 ff.

67 Siehe zur grundgesetzlichen Konzeption des primären Finanzausgleichs *W. Heun*, in: H. Dreier (Hrsg.), Grundgesetz Band III, 3. Aufl. 2018, Art. 106, Rn. 9 ff.

36. Weniger eindeutig zu beantworten ist demgegenüber die Frage nach der Gesetzgebungskompetenz für die Wiedereinführung der Vermögensteuer, ob diese also beim Bund oder den Ländern liegt. Bei den Landessteuern nach Art. 106 Abs. 2 GG ist dabei schon die allgemeine Zuweisung der Gesetzgebungskompetenz schwer zu ermitteln, vorliegend kommt erschwerend hinzu, dass das bisherige Vermögensteuergesetz formalrechtlich zwar noch besteht, mithin nicht als nichtig oder aufgehoben anzusehen ist, aufgrund des Vermögensteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts seit dem 1.1.1997 jedoch nicht mehr angewandt werden darf.⁶⁸ Auch das hat Auswirkungen auf die Zuweisung der Gesetzgebungskompetenz.

37. Der allgemeinen Regelung der Gesetzgebungskompetenzen folgend liegt die Zuständigkeit für die Gesetzgebung grundsätzlich bei den Ländern, sofern sich aus dem Grundgesetz nicht explizit etwas anderes, d. h. eine Bundesgesetzgebungskompetenz, ergibt (Art. 30, 70 GG). Für den Bereich des Steuerrechts findet sich in Art. 105 GG allerdings eine besondere Regelung, die die Besteuerungskompetenzen konkreter zwischen Bund und Ländern aufteilt. Nach Art. 105 Abs. 2 GG liegt die Besteuerungskompetenz für die Landessteuern grundsätzlich bei den Ländern. Der Bund kann die Besteuerungskompetenz (nicht die Ertragskompetenz!) jedoch an sich ziehen, soweit die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG – der sog. Erforderlichkeitsklausel – vorliegen.

38. Nach Art. 72 Abs. 2 GG hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht – Voraussetzungen, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Altenpflegeurteil aus dem Jahre 2002 für die Praxis näher konkretisiert hat.⁶⁹ Da es bei der Vermögensteuer darum geht, aufgrund des Gesamtvermögens der betroffenen Person als Bemessungsgrundlage die besondere Leistungsfähigkeit zu ermitteln, das Vermögen aber nicht selten über die Landesgrenzen eines Landes hinausreicht, droht bei einer landesbezogenen Besteuerung eine Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen. Daher dürfte eine bundesgesetzliche Regelung jedenfalls zur Wahrung der Rechtseinheit im Sinne der Altenpflege-Rechtsprechung des

68 Siehe dazu oben in Rn. 23.

69 BVerfGE 106, 62, Rn. 317ff.

Bundesverfassungsgerichts erforderlich sein.⁷⁰ Das heißt: Der Bund hat jederzeit die Möglichkeit, eine Vermögensbesteuerung per Bundesgesetz einzuführen, das dann eine Sperrwirkung für die Landesgesetzgebung bewirken würde und auch aus diesem Grund nach Art. 105 Abs. 3 GG der Zustimmung durch den Bundesrat bedürfte. Solange und soweit der Bund von dieser bestehenden Kompetenz keinen Gebrauch macht, liegt die Besteuerungskompetenz hingegen bei den Ländern. Der Umstand, dass durch entsprechende Landesgesetzgebung dann möglicherweise eine problematische Rechtszersplitterung droht oder eintritt, ändert daran nichts, wird vom Grundgesetz vielmehr in Kauf genommen. Es liegt allein am Bund dem durch den Erlass eines eigenen Gesetzes entgegenzuwirken, mit dem den Ländern zugleich die Besteuerungskompetenz für den Bereich der Vermögensteuer (vollständig oder partiell) entzogen wird. So wäre es beispielsweise denkbar, dass der Bund lediglich allgemeine Regelungen zur Bemessungsgrundlage und deren Zerlegung aufstellt, den Ländern dann aber die Kompetenz zur Festlegung der Steuersätze und möglicher Freibeträge überlässt.⁷¹

39. Verunklart wird diese Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Ländern jedoch dadurch, dass das Bundesverfassungsgericht nicht die Nichtigkeit, sondern lediglich die Unanwendbarkeit des bisherigen Vermögensteuergesetzes zum 1.1.1997 angeordnet hat. Formal besteht das Vermögensteuergesetz damit zwar fort, faktisch kommt dieser Zustand jedoch einer Nichtigerklärung sehr nahe. Im Falle einer Nichtigerklärung wäre die Gesetzgebungskompetenz nach den allgemeinen Regeln und bis zu einer Neuregelung durch den Bund jedoch wieder auf die Länder übergegangen. Zu klären ist damit die Frage, wie sich die bloße Unvereinbarkeitserklärung auf die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen auswirkt, ob das formal fortbestehende Bundesgesetz also weiterhin eine Sperrwirkung entfaltet und eine Landeskompétenz ausschließt oder ob die Länder auch in dieser besonderen Konstellation die Gesetzgebungs-kompetenz zurückerlangen.⁷² Das Bundesverfassungsgericht hat sich zu dieser Frage bisher nicht geäußert.

40. In der verfassungsrechtlichen Literatur wird insoweit beides vertreten. So geht etwa *Hanno Kube* davon aus, dass die Sperrwirkung der Bundes-

70 Ausführlich mit letztlich gleichem Ergebnis *F.-M. Schwarz*, Wiedereinführung der Vermögensteuer, S. 168 ff. Damit bedarf es für die Begründung einer Bundesgesetzgebungskompetenz keines Rückgriffs auf die Regelung des Art. 125a Abs. 2 GG.

71 So etwa *S. Kempny / P. Reimer*, Neuordnung der Finanzbeziehungen. Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen, Gutachten Teil D zum 70. DJT, S. 75 ff.

72 Ausführlich *F.-M. Schwarz*, Wiedereinführung der Vermögensteuer, S. 176 ff.

regelung mit dem Ablauf der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist zur Neuregelung und damit zum 1.1.1997 entfallen ist.⁷³ Ähnlich argumentiert *Johanna Hey*, die insbesondere betont, dass das bloße Stehenlassen des verfassungswidrigen Vermögensteuergesetzes schon deshalb keine Sperrwirkung entfalten könne, da die Länder an dieser Entscheidung keinen Anteil hätten, sie damit insbesondere nicht nach Art. 105 Abs. 3 GG verhindern könnten.⁷⁴ Die Gesetzgebungskompetenz für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer läge danach aktuell bei den Ländern, ohne dass das Vermögensteuergesetz formal aufgehoben werden müsste; sie könnten in diesem Bereich also jederzeit (im verfassungsrechtlichen Rahmen) tätig werden. Demgegenüber betont *Christian Seiler* ausdrücklich die Unterschiede zur formalen Nichtigerklärung: „Als Anwendungsfall der konkurrierenden Bundesgesetzgebung (Art. 105 Abs. 2 2. Fall GG) entfaltet es⁷⁵ damit Sperrwirkung gegenüber der Landesgesetzgebung.“⁷⁶ Auch *Helmut Siekmann* geht von einer fortbestehenden Sperrwirkung aus.⁷⁷ Damit läge die Gesetzgebungskompetenz bis zu einer formellen Aufhebung des aktuellen Vermögensteuergesetzes weiterhin (ausschließlich) beim Bund. Die Länder wären in der gegenwärtigen Situation damit gehindert, in diesem Bereich tätig zu werden.

41. Die beiden prominent vertretenen Ansichten bestätigen, dass es sich jedenfalls um einen Grenzfall handelt, der für die Praxis durch das Bundesverfassungsgericht noch nicht entschieden ist. Im Ergebnis sind es nach hier vertretener Ansicht vor allem funktionell-rechtliche Gründe,⁷⁸ die dafürsprechen, in diesem Fall von einer fortbestehenden Sperrwirkung auszugehen – wenngleich die vorgetragenen Gegenargumente zweifellos gewichtig sind, man dies also auch anders sehen kann. Denn die Unvereinbarkeitserklärung⁷⁹ wird durch das Bundesverfassungsgericht in diesen Konstellationen gerade deshalb ausgesprochen, weil die Nichtigerklärung im Falle eines bloßen Verstoßes gegen den allgemeinen

73 *H. Kube*, in: V. Epping / C. Hillgruber (Hrsg.), *Grundgesetz*, 3. Aufl. 2020, Art. 105, Rn. 41.2.; ders., Debatte: *Vermögensteuer und Finanzverfassung: Zur Sperrwirkung der Bundesgesetzgebung*, StuW 2021, 278 (280).

74 *J. Hey*, Debatte: *Vermögensteuer und Finanzverfassung: Zur Sperrwirkung der Bundesgesetzgebung*, StuW 2021, 278 (283). Ebenso auch *M. Schüppen*, *Die Nichtanwendbarkeit des Vermögensteuergesetzes ab 1.1.1997: offene Fragen und ein zusätzliches „Steuergeschenk“*, DStR 1997, 225 (226f.).

75 Gemeint ist das für unvereinbar mit der Verfassung erklärte Vermögensteuergesetz.

76 *C. Seiler*, in: G. Dürig / R. Herzog / R. Scholz (Hrsg.), *Grundgesetz Band VI*, Art. 106, Rn. 123 (September 2017).

77 *H. Siekmann*, in: M. Sachs (Hrsg.), *Grundgesetz*, 9. Aufl. 2021, Art. 105, Rn. 30.

78 Allgemein und erhellend dazu *W. Heun*, *Funktionell-rechtliche Schranken der Verfassungsgerichtsbarkeit*, 1992.

79 Ausführlich zu diesem besonderen Entscheidungsausspruch *K. Schlaich / S. Korioth*, *Das Bundesverfassungsgericht*, 12. Aufl. 2021, Rn. 394 ff.

Gleichheitssatz die Kompetenzen des Bundesverfassungsgerichts in seiner spezifischen Funktion als Gericht überschreiten würde. Zwar wäre im vorliegenden Fall wohl auch eine Nichtigerklärung des Vermögensteuergesetzes denkbar gewesen, da es nicht um einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss ging.⁸⁰ Indem das Bundesverfassungsgericht aber explizit den Weg der Unvereinbarkeitserklärung gewählt hat bringt es zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber prinzipiell mehrere Möglichkeiten hat, den festgestellten Gleichheitsverstoß zu beseitigen und es dieser Entscheidung nicht durch eine formale Nichtigerklärung vorgreifen will.⁸¹ Tatsächlich liegt denn auch im (bewussten) Verstreckenlassen der vorgegebenen Frist ohne Neuregelung ein für den Gesetzgeber gangbarer Weg, um im Sinne der festgestellten Verfassungswidrigkeit die Ungleichbehandlung für die Zukunft zu beseitigen, mit der allerdings zugleich die Aussage verknüpft ist, dass er sich aktuell gegen die Erhebung einer Vermögensteuer ausspricht. Er hat seine zuvor ausgeübte Kompetenz im Bereich der Vermögensteuer insofern gerade nicht explizit zurückgenommen, wodurch die Sperrwirkung entfiele.⁸² Diese Aussage hat im Hinblick auf die Gesetzgebungskompetenzen damit der Sache nach die gleiche Wirkung, wie ein explizites gesetzliches Verbot, eine Vermögensteuer zu erheben, und entfaltet daher auch die gleiche Sperrwirkung für den Landesgesetzgeber. Gerade im Bundesstaatsverhältnis zeigt sich damit, dass die Unvereinbarkeitserklärung weiterhin von einer Nichtigerklärung zu unterscheiden ist. Damit ist der Landesgesetzgeber nach hier vertretener Ansicht also gehindert, eine eigene Vermögensteuer einzuführen, solange der Bund das bestehende Vermögensteuergesetz nicht formal aufgehoben hat. Selbst wenn man der anderen Ansicht folgen sollte, wäre der Erlass eigener Vermögensteuergesetze durch alle oder einzelne Länder aber in jedem Fall mit erheblichen verfassungsrechtlichen Risiken verbunden. Der rechtssichere Weg wäre daher derjenige der formalen Aufhebung des fortbestehenden Bundesvermögensteuergesetzes. Ein entsprechender Antrag der (damals oppositionellen) FDP-Fraktion⁸³ wurde vom Bundestag allerdings zuletzt im Juni 2021 zurückgewiesen. Neue Initiativen in diesem Sinne sind, soweit ersichtlich, seitdem nicht mehr ergriffen worden.

80 Vgl. A. Thiele, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 3, Rn. 67. Siehe auch P. Lange, *Verfassungsprozessuale Folgen von Gleichheitsverstößen*, in: GedS Heun, 2019, S. 175 (187).

81 Allgemein zu den Rechtsfolgen eines festgestellten Verstoßes gegen den Gleichheitssatz durch den Gesetzgeber A. Thiele, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 3, Rn. 67ff.

82 So im Ergebnis auch F.-M. Schwarz, *Wiedereinführung der Vermögensteuer*, S. 177f.

83 BT-Drs. 19/25789.

III. Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung einer Vermögensteuer

42. Wenngleich die Vermögensteuer im Grundgesetz explizit aufgeführt wird, ist damit noch nicht geklärt, wie sich deren Einführung verfassungsrechtlich im Einzelnen rechtfertigen lässt. Zwar könnte man sich damit zufriedengeben, dass es angesichts dieser expliziten Erwähnung jedenfalls einen verfassungsrechtlich zulässigen Rechtfertigungsgrund für die Einführung einer Vermögensteuer geben muss.⁸⁴ Allerdings enthält Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG zunächst einmal nur eine Aussage über die Zuteilung der Erträge, sagt aus sich heraus hingegen noch nichts darüber, nach welchen Grundsätzen sich eine Vermögensteuer in das bestehende Besteuerungssystem in gerechter Form einfügen lässt.⁸⁵ Auch im Parlamentarischen Rat wurde diese Frage nicht diskutiert; die Vermögensteuer wurde angesichts ihrer langen Tradition schlicht als bestehend vorausgesetzt; geregelt wurde nur, was im Bundesstaat geregelt werden musste – die Ertragsaufteilung. Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG beantwortet dementsprechend noch nicht die Frage nach der materiellen Rechtfertigung einer Vermögensteuer, die sich aus deshalb in besonderer Weise stellt, weil mit der Einkommensteuer bereits eine Steuerart existiert, die jedenfalls beim Aufbau des Vermögens (meist) eine Rolle spielen wird. Anders gewendet: Die Vermögensteuer muss sich in die bestehende Steuerrechtsordnung einfügen lassen, ohne verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigende Ungerechtigkeiten (wie beispielsweise eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung) hervorzurufen. Zutreffend hält *Dieter Birk* fest: „Sind also Steuern konstitutives Element einer staatlichen Gemeinschaft, so kann die Frage nach der Rechtfertigung von Steuern nur die Frage nach der Gerechtigkeit der Besteuerungsordnung sein.“⁸⁶

43. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Vermögensteuer (neben einer progressiven Einkommensteuer) ist denn auch in der verfassungsrechtlichen Literatur seit jeher umstritten – die Debatte kann an dieser Stelle zwangsläufig nicht umfassend rekapituliert werden.⁸⁷ Weitgehend unumstritten ist allerdings, dass sich aus der langen Tradition der Vermögensbesteuerung allein noch keine automatische verfassungs-

84 Vgl. etwa *P. Kirchhof*, Die Steuerwerte des Grundbesitzes, S. 28, 30, 47.

85 Vgl. *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (10): „Die Aufstellung der Steuerarten in Art. 106 GG ergibt kein gerechtes Steuersystem.“

86 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (9).

87 Siehe im Überblick *R. Seer*, Grund-/Vermögensteuer, in: *R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs* (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16, Rn. 63.

rechtliche Rechtfertigung ergibt; auch die Vermögensteuer muss sich an den heutigen verfassungsrechtlichen Maßstäben und dem existierenden Steuersystem messen lassen – „Alter“ ist kein tauglicher Rechtfertigungsgrund.⁸⁸ Auch ein besonderer Finanzbedarf wird die Vermögensteuer angesichts zahlreicher Besteuerungsalternativen richtigerweise aus sich heraus nicht rechtfertigen können. Allerdings wird man gerade im Falle einer bereits bestehenden hohen Steueranspannung – etwa in Krisenzeiten – aber insbesondere einer erheblichen Vermögensakkumulation und Vermögensungleichheit diesen Aspekt zumindest ergänzend heranziehen können, weil Einkommen- und Vermögensteuer unterschiedliche Belastungs- und Verteilungswirkungen hervorrufen. Dass die Vermögensteuer generell problematischer ist als die Einkommensteuer wird man daher nicht pauschal sagen können.⁸⁹

44. Während die oben bereits erwähnte „Fundustheorie“ mittlerweile als überholt angesehen werden kann,⁹⁰ wird die Rechtfertigung der Vermögensteuer vor diesem Hintergrund heute vornehmlich in der mit dem Vermögen einhergehenden besonderen Leistungsfähigkeit der Vermögen gesehen. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit, das „weltweit und in allen steuerwissenschaftlichen Disziplinen als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung anerkannt“⁹¹ wird, spielt also auch hier die entscheidende Rolle. Im Vermögen drückt sich nach dieser (hier geteilten) Vorstellung eine vom Einkommen unabhängige besondere Leistungsfähigkeit aus, die durch die vorherige Einkommensbesteuerung nicht erfasst wird und nicht erfasst werden kann; die Vermögensteuer ist deshalb keine bloße Ergänzung zur Einkommensteuer, es kommt nicht zu einer doppelten (und problematischen) Besteuerung des gleichen Besteuerungsgegenstandes, denn: Einkommensleistungsfähigkeit und Vermögensleistungsfähigkeit sind unterschiedlicher Natur. Es geht bei der letzteren ausschließlich um „die im Vermögen selbst verkörperte Leistungsfähigkeit,“⁹² ein Ansatz, der durch die frühere Fundustheorie eher verschleiert wurde. Mit erheblichen Vermögen – das im Übrigen zwar einer vorherigen

88 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 772; *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (12).

89 So aber *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 773.

90 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (11).

91 *J. Hey*, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: *R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs* (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, §3, Rn. 41. Vgl. auch *R. Meyer*, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der Finanzwissenschaft, S. 326. Ausführlich auch *S. Kempny*, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“, StuW 2021, 85ff.

92 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (12).

Einkommen- oder sonstigen Besteuerung unterlegen haben kann aber keineswegs unterlegen haben muss – geht notwendig eine gesteigerte Verfügungsmacht über Geld und Sachgüter einher, die richtigerweise Anknüpfungspunkt für eine an der Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung sein kann.⁹³ Treffend bringt *Dieter Birk* dies mit einem eingängigen Beispiel auf den Punkt:

„Gleich Leistungsfähige müssen gleich, unterschiedlich Leistungsfähige unterschiedlich besteuert werden. Ich habe nie verstehen können, wie A und B, die über gleich hohes Einkommen von – angenommen – 100.000 DM im Jahr verfügen, wobei aber A im Gegensatz zu B ein Vermögen in Höhe von 500.000 DM hat, gleich leistungsfähig sein sollen. Gibt es keine Steuer, die die Existenz dieses Vermögens berücksichtigt, so behandelt das Steuerrecht A und B so, als wären ihre wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Zahlungsfähigkeit gleich. Dies ist aber nicht der Fall, denn A hat mittels seines Vermögens eine größere Verfügungsmacht über Geld und Sachgüter.“⁹⁴

45. Für den Vermögenden besteht danach selbst dann eine Möglichkeit seine Bedürfnisse zu befriedigen, wenn er keinen Ertrag mehr aus seinem Vermögen erzielen können sollte, so dass, in den Worten *Emanuel Hugo Vogel*s der „Bestimmungsgrund der Leistungsfähigkeit“⁹⁵ bestehen bleibt. Entgegen der Auffassung *Klaus Tipkes* ist der Vermögende daher auch im steuerrechtlichen Sinne leistungsfähiger als der Unvermögende, gerade weil er seine Bedürfnisbefriedigung auch aus der Substanz des Vermögens zu entrichten vermag. Dass die Vermögensteuer gerade den Vermögensertrag aber nicht die Vermögenssubstanz besteuern soll (muss),⁹⁶ trifft daher unter Berücksichtigung der im Vermögen selbst gespeicherten Leistungsfähigkeit gerade nicht zu.⁹⁷ Vielmehr dürfte es gerade diese verfehlte Vorstellung sein, die oftmals dazu führt, die Vermögensteuer in einer Konkurrenz zur Einkommensteuer zu setzen. Indem sie im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit aber explizit nicht am potenziellen Ertrag anknüpft zeigt sich vielmehr der fundamentale Unterschied zur Einkommensteuer – ohnehin wäre die unmittelbare Anknüpfung an den Sollertrag als Ausdruck einer (potenziellen Leistungsfähigkeit) steuerrechtlich ungewöhnlich und verfassungsrechtlich in der Tat schwer zu rechtfertigen. Das

93 Vgl. auch *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung, DB 2013, 1994 (1995): „Demgegenüber wird man auch aktuell noch auf die Vermögensbesitztheorie zurückgreifen können. Diese knüpft die Annahme einer erhöhten Leistungsfähigkeit vor allem an das schlichte Vorhandensein von Vermögen.“

94 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (16).

95 *E. H. Vogel*, Die theoretischen Grundlagen der Vermögensbesitzsteuer im Systeme der Ertrags- und Einkommensbesteuerung, FinArch a.F. 27 (1910), 81 (125).

96 So aber *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 778.

97 Ebenso *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung, DB 2013, 1994 (1995).

heißt andererseits nicht, dass die Besteuerung selbst nicht an den Sollertag anknüpfen könnte.⁹⁸

46. Dass die Vermögensteuer ihre spezifische Rechtfertigung in einer besonderen Leistungsfähigkeit findet, die gerade im Vermögen selbst zum Ausdruck kommt, wird dementsprechend von zahlreichen (auch konservativen) Stimmen in der Literatur geteilt. So hält *Kyrill-Alexander Schwarz* fest: „Wenngleich die Rechtfertigung der Vermögensteuer nicht unumstritten ist, so zeigt doch die Erwähnung in Art. 106 Abs. 2 Nr. 1, dass die mit dem Besitz von Vermögen verbundene, besondere Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners durchaus einen legitimen Anknüpfungspunkt für eine steuerliche Sonderbehandlung darstellt.“⁹⁹ *Dieter Birk, Marc Desens* und *Henning Tappe* halten vergleichsweise lapidar fest: „Indes wird man davon ausgehen können, dass mit dem Besitz von Vermögen eine besondere Leistungsfähigkeit verbunden ist, die Anknüpfungspunkt für eine Sonderbelastung in Form einer ‚Besteuerung des Vermögens‘ sein kann.“¹⁰⁰ Und *Andreas Musil* führt aus: „Demgegenüber wird man auch aktuell noch auf die Vermögensbesitztheorie zurückgreifen können. Diese knüpft die Annahme einer erhöhten Leistungsfähigkeit vor allem an das schlichte Vorhandensein von Vermögen.“¹⁰¹

47. Wenngleich sich etwa mit *Johanna Hey* und *Roman Seer* weiterhin (gewichtige) Stimmen finden, die eine im Leistungsfähigkeitsprinzip wurzelnde Rechtfertigung der Vermögensteuer skeptisch sehen oder gänzlich ablehnen¹⁰² ist für die Praxis allerdings insbesondere entscheidend, dass das Bundesverfassungsgericht an einer solchen bisher keinen Zweifel gelassen hat. So hat es sich zwar zunächst auf die (mittlerweile überholte) Fundustheorie berufen.¹⁰³ In seinem Beschluss zur Vermögensteuer hat es indes ausdrücklich klargestellt, dass auch der „ruhende Bestand des Vermögens“ Anknüpfungspunkt für eine Steuerbelastung sein kann.¹⁰⁴

98 Siehe dazu noch unten bei Art. 3 Abs. 1 GG.

99 K.-A. Schwarz, in: H. v. Mangoldt / F. Klein / C. Starck (Hrsg.), *Grundgesetz Band 3*, 7. Aufl. 2018, Art. 106, Rn. 52.

100 D. Birk / M. Desens / H. Tappe, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2022, Rn. 69.

101 A. Musil, *Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung*, DB 2013, 1994 (1995).

102 R. Seer, *Grund-/Vermögensteuer*, in: R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 16, Rn. 63; J. Hey, *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, in: R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 3, Rn. 62f.

103 Vgl. BVerfGE 43, 1 (7).

104 BVerfGE 93, 121 (134).

48. Dass die Vermögensteuer damit ihre zentrale Rechtfertigung in einer aus dem Vermögensbesitz folgenden besonderen Leistungsfähigkeit schöpft, die – in den Worten *Dieter Birks* – bereits „eine steuerliche Erfassung des Vermögens [fordert]“¹⁰⁵ heißt allerdings nicht, dass nicht noch weitere Rechtfertigungsgründe zumindest ergänzend hinzutreten könnten. Im Zusammenhang mit der Vermögensteuer werden insoweit immer wieder Umverteilungsrechtfertigungen angeführt – die Vermögensteuer könnte danach ein Instrument sein, um den Vorgaben des in Art. 20 Abs. 1 GG normierten Sozialstaatsprinzips nachzukommen. In seinem Beschluss zur Vermögensteuer hat das Bundesverfassungsgericht diese Frage allerdings ausdrücklich offengelassen, „da sie jedenfalls im gegenwärtigen Gesamtsteuerrecht keine ins Gewicht fallende Umverteilungswirkung entfaltet [...].“¹⁰⁶

49. Im Rahmen der Einführung und Erhebung der Vermögensteuer standen umverteilungspolitische Aspekte denn auch tatsächlich (bisher) nie im Vordergrund;¹⁰⁷ im „umverteilungspolitischen Fokus“ steht zweifellos die progressive Einkommensteuer. Das bedeutet jedoch nicht, dass umverteilungspolitische Rechtfertigungen gerade in Zeiten erheblicher Vermögensungleichheit nicht zusätzlich für die Einführung einer Vermögensteuer herangezogen werden können. Ob und inwieweit sie dann tatsächlich einen Beitrag zu einer signifikanten Reduktion der Vermögensungleichheit leisten können, ist im Anschluss eine Frage der Ausgestaltung, also vor allem der vorgesehenen Bemessungsgrundlage und des konkreten Steuersatzes.

50. Zu beachten ist insoweit vor allem, dass eine erhebliche soziale Ungleichheit zugleich ein Problem aus demokratietheoretischer Sicht darstellt, da sie in einem engen Zusammenhang zum demokratischen Grundversprechen – der politischen Gleichheit – steht. Eine zu hohe soziale Ungleichheit ist in einer demokratischen Ordnung nämlich auch dann ein Problem, wenn der ärmeren Teil der Bevölkerung prinzipiell ausreichend Mittel für die eigene Lebensführung haben sollte. Richtigerweise ist eine solche Suffizienz daher nur der notwendige Ausgangs- aber gerade nicht

105 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (18).

106 BVerfGE 93, 121 (135).

107 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (13). Siehe auch *G. Kirchhof*, Privates Vermögen als Objekt staatlichen Steuerzugriffs – die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens, in: *O. Depenheuer* (Hrsg.), *Staatssanierung durch Enteignung* S. 39 (42).

der Endpunkt des in Art. 20 Abs. 1 GG normierten Sozialstaatsprinzip.¹⁰⁸ Darüber hinaus nimmt das Sozialstaatsprinzip vielmehr auch das Verhältnis des Einzelnen zu den anderen Mitgliedern der politischen Gemeinschaft in den Blick. Es enthält mithin als Konsequenz des bereits frühzeitig vom Bundesverfassungsgericht postulierten grundgesetzlichen Menschenbildes – nicht dasjenige eines isolierten, sondern eines in eine Gemeinschaft einbezogenen Individuums¹⁰⁹ – eine relationistische Komponente.

51. Diese verlangt, dass die soziale Ausgestaltung einer Gemeinschaft zu jedem Zeitpunkt Ausdruck wechselseitiger, respektvoller Anerkennung ist, die aber durch Ungleichbehandlungen und Ungleichverteilungen beeinträchtigt wird. Entgegen liberalen oder libertären Ansichten ist die Ungleichverteilung von Ressourcen und Vermögen und damit einhergehenden Lebenschancen insofern sehr wohl begründungsbedürftig aber – und hier liegt der Unterschied zu streng egalitaristischen Ansichten – prinzipiell auch begründungsfähig. Sie wird aber genau dann zu einem demokratietheoretischen Problem, wo sie ein Ausmaß erreicht, das einer solchen rationalen Begründung nicht mehr zugänglich erscheint. In einer solchen Situation droht die soziale Ungleichheit aufgrund der damit einhergehenden kränkenden Wirkung das einigende Band der Gemeinschaft zu zerreißen, da deren Mitglieder nicht mehr in der Lage sind, sich als politische gleich und folglich als Angehörige der gleichen politischen Gemeinschaft (noch) zu erkennen.

52. Aus dieser Perspektive ist also soziale Ungleichheit oder Vermögensungleichheit kein generelles Problem, sondern lediglich jene, die einer gesellschaftlich anerkannten Rechtfertigung nicht (mehr) standhält.¹¹⁰ Zutreffend hält *Julian Nida-Rümelin* fest: „Auch dann, wenn hinreichend viel von einem zu verteilenden Gut vorhanden ist, so dass auch bei drastischer Ungleichverteilung die schlechter Gestellten immer noch nach absoluten Maßstäben relativ gut gestellt sind, ist eine ungleiche Verteilung ohne Grund inakzeptabel, sie kränkt die Betroffenen zu Recht.“¹¹¹ Ziel staatlicher Maßnahmen muss es daher sein, das Ausmaß der sozialen

108 Zum Folgenden *A. Thiele*, Der Sozialstaat: Im Dienst der Freiheit...und der Gleichheit, <https://verfassungsblog.de/der-sozialstaat-im-dienst-der-freiheitund-der-gleichheit/>.

109 BVerfGE 50, 290 (353).

110 Siehe auch *K. Chatziathanasiou*, Sozio-ökonomische Ungleichheit: Verfassungstheoretische Bedeutung, verfassungsrechtliche Reaktionen, *Der Staat* 60 (2021), 177 ff. Umfassend auch *M. Schürz*, Überreichtum, 2019.

111 *J. Nida-Rümelin*, Demokratie und Wahrheit, S 131.

Ungleichheit auf einem rational begründungs- und damit zugleich für alle Mitglieder des Gemeinwesens akzeptanzfähigem Niveau zu halten und dort einzuschreiten, wo dies nicht mehr der Fall ist.¹¹² Der Sozialstaat steht damit im Dienst der Freiheit und der Gleichheit, wenn die Demokratie als umfassende Inklusionsstruktur wirksam werden soll.¹¹³ Mit einer verpönten „Neiddebatte“ hat das insofern nichts zu tun.¹¹⁴

53. In dieser Interpretation tritt das Sozialstaatsprinzip damit als weiter gehende Rechtfertigung für solche staatliche Maßnahmen auf den Plan, die sich gegen eine nicht mehr begründungsfähige Vermögensverteilung richten oder dessen Entstehen bzw. Anwachsen verhindern wollen. Es kann richtigerweise daher auch für die Begründung einer Vermögenssteuer fruchtbar gemacht werden und kann im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung das Gewicht, das für diese spricht, erhöhen. Damit ist andererseits noch nicht gesagt, dass die Vermögensverteilung in Deutschland die Schwelle der Begründungsunfähigkeit bereits überschritten hat oder droht, diese zu überschreiten. Absolute Grenzen lassen sich insofern nicht angeben, da es sich dabei letztlich um eine politische Frage handelt, die in unterschiedlichen Gesellschaften unterschiedlich beantwortet werden wird.¹¹⁵ Ebenso unstrittig dürfte allerdings sein, dass das immer wieder bemühte Leistungsfähigkeitsprinzip das zuletzt wieder gestiegene Ausmaß an Vermögensungleichheit kaum noch zu rechtfertigen in der Lage ist, ein alternativer und breit akzeptierter Rechtfertigungsgrund bisher allerdings (noch) nicht gefunden worden ist – ein Aspekt, auf den *Pierre Rosanvallon* bereits vor einiger Zeit hingewiesen hat.¹¹⁶

54. Zusammenfassend kann damit festgehalten werden: Die Vermögenssteuer findet ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung primär in der im Vermögensbesitz selbst zum Ausdruck kommenden besonderen Leistungsfähigkeit, die von der sich in der Höhe des Einkommens zeigenden Leistungsfähigkeit zu unterscheiden ist. Es ist daher kein Widerspruch, wenn ein Steuersystem sowohl eine (progressive) Einkommensteuer als auch eine Vermögensteuer enthält, im Gegenteil: Die notwendige Erfas-

112 Knapp dazu auch A. Thiele, Allgemeine Staatslehre, 2. Aufl. 2022, S. 319ff.

113 Vgl. C. Taylor, Wieviel Gemeinschaft braucht die Demokratie? S. 30.

114 Vgl. auch C. Neuhäuser, Reichtum als moralisches Problem, S. 212ff.

115 Dass etwa in angloamerikanischen Staaten ein höheres Maß an Ungleichheit auch gesellschaftlich akzeptiert, also als begründungsfähig angesehen wird, als in europäischen, dürfte niemand ernsthaft bestreiten.

116 P. Rosanvallon, Die Gesellschaft der Gleichen, S. 283: „Doch versagt die Wirtschaftstheorie bei einer objektiven Begründung der Spitzengehälter. Genau das ist der springende Punkt.“ Und ders., aaO: „Die noch viel spektakuläreren Einkommen des Finanzsektors gehorchen ebenso wenig einem einfachen Marktgesetz, das in abgestufter Form die produktiven Leistungen der Einzelnen vergüten würde.“

sung der gesamten steuerlichen Leistungsfähigkeit spricht im Grundsatz dafür, neben der Einkommen- auch eine Vermögensteuer zu etablieren.¹¹⁷ Hinzu tritt eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung in Zeiten erheblicher und nur schwer begründungsfähiger Vermögensungleichheit aufgrund des in Art. 20 Abs. 1 GG wurzelnden relationistischen Elements Sozialstaatsprinzips zur Sicherung der notwendigen demokratischen Gleichheit.

IV. Verfassungsrechtliche Grenzen einer Vermögensteuer

55. Nach Art. 1 Abs. 3 GG ist der Gesetzgeber umfassend an die Grundrechte gebunden. Das gilt selbstverständlich auch für den Steuergesetzgeber; auch eine wiedereingeführte Vermögensteuer muss daher mit den grundrechtlichen Vorhaben im Einklang stehen, den „Raum der Dunkelheit“¹¹⁸ wahren. Insoweit ist allerdings zu beachten, dass die Ausgestaltung der Besteuerungsordnung eng mit dem sich verändernden Finanzierungsbedarf des Staates und damit mit den von diesem im Einzelnen wahrgenommenen Aufgaben steht. Abgesehen von den verfassungsrechtlich obligatorischen obliegt die Entscheidung über Art und Ausmaß der wahrgenommenen Aufgaben allerdings bei den politisch verantwortlichen Instanzen, insbesondere der Bundesregierung und dem Bundestag, die diesbezüglich in Wahlen um die notwendigen Mehrheiten in der Bevölkerung werben müssen. Das Grundgesetz weist diesen politischen Instanzen daher – wie die meisten anderen Verfassungen – einen weiten Gestaltungsspielraum zu, wenn es darum geht, die einzelnen Staatsaufgaben zu konkretisieren. Es gibt insoweit keinen abschließenden und feststehenden Kanon an Staatsaufgaben, da diese eng mit dem jeweils vorherrschenden gesellschaftlichen Staatsverständnis verknüpft sind.¹¹⁹

56. Angesichts dieser verfassungsrechtlich umstritten geringen Determinationsdichte im Hinblick auf die Staatsaufgaben wäre es wenig sinnvoll und letztlich sogar systemwidrig, wenn die Verfassung den Gesetzgeber hinsichtlich der Finanzierung derselben in ein allzu enges normati-

117 Siehe auch *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (16): „Es ist keineswegs ‚absurd‘, Einkommen zu besteuern und danach erneut auf das Vermögen steuerlich zuzugreifen.“

118 Zu diesem Begriff *A. Thiele*, *Der konstituierte Staat*, 2021, S. 95 sowie ders., *Der gefräßige Leviathan*, 2019, S. 262 ff.

119 Vgl. dazu allgemein *A. Thiele*, *Allgemeine Staatslehre*, 2. Aufl. 2022, S. 177 ff.

ves Korsett zwängen würde. Denn die Finanzierung der Aufgaben ist nichts anderes als die notwendige Kehrseite der wahrgenommenen Aufgaben selbst. Andernfalls würde die vorgesehene Kontrollinstanz – das Bundesverfassungsgericht – von vornherein in erheblicher Weise in die politische Diskussion über die „richtigen“ Staatsaufgaben hineingezogen und könnte aus seiner Sicht unerwünschte Ausweitungen staatlicher Tätigkeit entgegentreten, ohne dazu politisch legitimiert zu sein oder sich politisch verantworten zu müssen. Richtigerweise setzt sich daher der weite politische Gestaltungsspielraum im Hinblick auf die wahrzunehmenden Aufgaben bei der Entscheidung über die (steuerliche) Finanzierung derselben fort. Das Grundgesetz enthält daher richtigerweise weder ein feststehendes Steuerkonzept noch formuliert es in besonderer Strenge sonstige (materielle) Grenzen für den Gesetzgeber für die Erhebung von Steuern. Zutreffend hält *Dieter Birk* fest:

„Die Verfassung enthält nicht in Kleinausgabe die gesamte Rechtsordnung, auch und insbesondere nicht die Kleinausgabe der Steuerrechtsordnung. Vielleicht wäre es ein Glücksfall gewesen, wenn der Verfassungsgesetzgeber bei der Regelung der steuerlichen Ertragsverteilung zugleich Leitlinien für ein gerechtes Steuersystem gegeben hätte. Er hat dies nicht getan, sondern hat die Frage der Verteilung der steuerlichen Lasten dem Gesetzgeber überlassen. Dieser ist dazu berufen, ein Steuersystem nach eigenen, von der Verfassung nur in Grobkonturen vorgegebenen Maßstäben zu entwickeln.“¹²⁰

57. Dogmatisch lassen sich diese Überlegungen durch eine Zurücknahme der durch das Bundesverfassungsgericht anzulegenden Kontrolldichte realisieren. Der Steuergesetzgeber bleibt also selbstverständlich an die Grundrechte gebunden, der Fokus liegt aber vornehmlich darauf, die gerechte Lastenverteilung im gewählten Steuersystem zu überprüfen und weniger darin, dem Gesetzgeber ein bestimmtes Steuersystem, ein bestimmtes Steueraufkommen oder eine bestimmte Belastungshöhe des Steuerzahlers oder der Steuerzahlerin vorzugeben, da insoweit ein allzu enger Konnex zu den politisch zu bestimmenden Staatsaufgaben besteht. Erneut mit *Dieter Birk*:

„Ein solches Vorgehen kann den Rang und den Verantwortungsbereich des parlamentarischen Gesetzgebers gefährden, dem der Verfassungsgesetzgeber in Art. 105 und 106 GG nur eine Aufzählung der Steuerarten vorgegeben hat.“¹²¹

120 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (9).

121 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (9).

58. Das heißt andererseits nicht, dass dem Grundgesetz keinerlei materielle Vorgaben entnommen werden könnten. Es führt aber zu einer gewissen Zurückhaltung des Bundesverfassungsgerichts und erklärt zugleich, warum im Bereich der Steuergesetzgebung der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG eine so bedeutende, die Freiheitsrechte, insbesondere Art. 14 GG, hingegen eine eher geringere Rolle spielen.¹²² Denn einerseits lässt sich der Gedanke der gleichen Lastenverteilung prinzipiell in jedem Steuersystem und unabhängig vom Finanzierungsbedarf realisieren, sodass entsprechende verfassungsrechtliche Vorgaben nicht Gefahr laufen, sich in die Frage der notwendigen Staatsaufgaben einzumischen. Andererseits fällt es schwer, die Unangemessenheit einer bestimmten steuerlichen Belastungshöhe zu bestimmen, weil damit stets auch eine Wertung im Hinblick auf den insgesamt verfolgten Aufgabenmix einhergeht oder jedenfalls einhergehen kann und wegen des Gesamtdeckungsprinzips¹²³ eine Zuordnung der Steuerreinnahmen zu bestimmten Aufgaben ohnehin nicht möglich ist. Anders gewendet: Die Anwendung des die Freiheitsrechte prägenden Verhältnismäßigkeitsprinzips bereitet im Bereich der Steuergesetzgebung erhebliche Schwierigkeiten, wenn verhindert werden soll, dass sich der grundgesetzliche Rahmen allzu stark auf den politischen Kernbereich der Aufgabenbestimmung auswirkt, was wiederum erhebliche Beeinträchtigungen der Legitimität des Staatswesens nach sich ziehen könnte.¹²⁴ Diese begrenzte Anwendbarkeit des Verhältnismäßigkeitsprinzips hat mittlerweile auch das Bundesverfassungsgericht explizit betont:

„Allerdings bietet die Belastung mit Steuern den im Verhältnismäßigkeitsprinzip enthaltenen Geboten der Eignung und der Erforderlichkeit kaum greifbare Ansatzpunkte für eine Begrenzung.“¹²⁵

59. Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer stieß insofern gerade deshalb auf so deutliche Kritik, weil darin versucht wurde, ausgerechnet aus der Eigentumsgarantie – also einem Freiheitsrecht – absolute Besteuerungsgrenzen zu entnehmen und damit den

122 Siehe auch A. Thiele, in: H. Dreier (Hrsg.), Grundgesetz Band I, 4. Aufl. 2023, Art. 3, Rn. 92.

123 Zu diesem knapp W. Heun, in: H. Dreier (Hrsg.), Grundgesetz Band III, 3. Aufl. 2018, Art. 110, Rn. 17.

124 Die Legitimität des demokratischen Verfassungsstaates hängt unter anderem von einer ausreichenden Leistungsfähigkeit ab. Wird diese durch zu enge Vorgaben im Hinblick auf die Finanzierungsmöglichkeiten eingeschränkt kann das daher erhebliche Legitimitätsdefizite hervorrufen. Auch die Schuldenbremse des Art. 115 Abs. 2 GG ist vor diesem Hintergrund jedenfalls bei einer zu strengen Interpretation nicht unproblematisch. Allgemein zu den Legitimitätsanforderungen A. Thiele, Allgemeine Staatslehre, 2. Aufl. 2022, S. 98 ff.

125 BVerfGE 115, 97 (115).

Steuergesetzgeber in seiner Gestaltungsfreiheit massiv zu beschränken, ohne dass dabei der problematische Zusammenhang zu den politisch determinierten Staatsaufgaben überhaupt thematisiert worden wäre.¹²⁶ Es ist daher wenig überraschend, dass diese Vorgaben auch innergerichtlich umstritten waren und dass sich das Bundesverfassungsgericht von einigen Aussagen wie dem Halbteilungsgrundsatz mittlerweile ausdrücklich wieder distanziert hat, während die Ausführungen zum allgemeinen Gleichheitssatz (und damit zur systemimmanenten Lastengleichheit) weit hin auf Zustimmung stießen und auch heute noch für die verfassungsrechtliche Bewertung einer Vermögensteuer herangezogen werden können.

60. Im Folgenden sollen daher unter Berücksichtigung dieser allgemeinen Überlegungen die verfassungsrechtlichen Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und anschließend diejenigen der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1, 2 GG) entfaltet werden.

1. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG

61. Wie dargelegt bildet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG den zentralen Maßstab für die verfassungsrechtliche Bewertung von Steuergesetzen¹²⁷ und damit zugleich die Achillesferse für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Gleichheit heißt im Steuerrecht vor allem unterschiedliche Behandlung je nach individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.¹²⁸ Dabei ist grundsätzlich zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit zu unterscheiden:

„In vertikaler Richtung muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen. In horizontaler Richtung muss darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden.“¹²⁹

126 Das Bundesverfassungsgericht hat in der Vergangenheit ohnehin weit öfter in die Steuerpolitik eingegriffen als das beispielsweise in den USA der Fall war und ist, vgl. *M. Buggeln*, Das Versprechen der Gleichheit, S. 854.

127 Siehe auch *S. Kempny*, Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2014, 185 (196): „Der allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG ist die wichtigste grundrechtliche Vorgabe für das Steuerrecht.“

128 *D. Birk / M. Desens / H. Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, Rn. 174; *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Leitplanken einer Vermögensbesteuerung, DStR 2017, 1903 (1904); ders., Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung, DB 2013, 1994 (1995f.).

129 BVerfGE 82, 60 (89).

62. Gleichwohl stellt Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht keine prinzipiell schärferen Anforderungen als in anderen Rechtsgebieten. Dementsprechend zieht das Bundesverfassungsgericht auch hier die neue sog. „Stufenlos-Formel“ heran.¹³⁰ Entscheidungen, in denen dabei im Rahmen des strengsten Rechtfertigungsmaßstabs eine „echte, dreistufige Verhältnismäßigkeitsprüfung“ durchgeführt wurde, sind zwar im Bereich des Steuerrechts immer einmal wieder aufgetreten, allerdings (richtigerweise) vereinzelt geblieben.¹³¹ Insofern kommt dem Steuergesetzgeber bei der Ausgestaltung des Steuersystems auch nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 1 GG eine weitreichende Gestaltungsfreiheit zu.¹³² Die Erschließung einer Steuerquelle, also die Bestimmung der Steuerart und des Steuersatzes, wird durch Art. 3 Abs. 1 GG daher kaum eingeschränkt, das Bundesverfassungsgericht will die Entscheidung lediglich daraufhin überprüfen, „ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht“.¹³³

63. Für die mögliche Wiedereinführung der Vermögensteuer bedeutet dies, dass diese politische Entscheidung ebenso wenig an den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG zu messen ist, wie – zumindest im Grundsatz – die Höhe des Steuersatzes.¹³⁴ Auch eine progressive Ausgestaltung der Vermögensteuer dürfte insoweit verfassungsrechtlich nicht gefordert (aber möglich) sein.¹³⁵ Entscheidend ist jedoch im Rahmen der Ausgestaltung der Vermögensteuer insbesondere im Hinblick auf den Besteuerungsgegenstand, dass das zu besteuерnde Vermögen so erfasst wird, dass die Anforderungen an die vertikale und horizontale Steuergerechtigkeit gewahrt sind. Insoweit stellt sich erstens die Frage, inwieweit Betriebsvermögen in eine Vermögensteuer einbezogen werden kann (bzw. muss), wie zweitens die einzelnen Vermögensbestandteile zu bewerten sind und schließlich wie drittens damit umzugehen ist, dass die effektive Besteuerung im Steuervollzug hier in besondere Weise – zumindest bei bestimmten Vermögensbestandteilen – von der aktiven (ehrlichen) Mitwirkung der Steuerpflichtigen abhängt. Auf diese drei Aspekte soll daher im Folgenden knapp eingegangen werden.

130 Zu dieser im Überblick *A. Thiele*, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 3, Rn. 34, 45.

131 *A. Thiele*, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 3, Rn. 92.

132 *A. Thiele*, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 3, Rn. 93; BVerfGE 13, 181 (203); 74, 182 (200); 110, 274 (293, Rn. 58); 127, 61 (85f., Rn. 64).

133 BVerfGE 145, 106 (143f., Rn. 102).

134 *A. Musil*, *Verfassungsrechtliche Leitplanken einer Vermögensbesteuerung*, DStR 2017, 1903 (1904f.); ders., *Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung*, DB 2013, 1994 (1996).

135 Vgl. auch *A. Musil*, *Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung*, DB 2013, 1994 (1996).

64. Auch Betriebsvermögen ist selbstverständlich Vermögen und kann daher bei der Wiedereinführung einer Vermögensteuer grundsätzlich nicht unberücksichtigt bleiben. Etwas anderes wäre nur anzunehmen, wenn Betriebsvermögen im Hinblick auf die mit sonstigem Vermögen einhergehende besondere Leistungsfähigkeit generell anders zu bewerten wäre, wenn mit diesem also eine geringere Leistungsfähigkeit einherginge. Davon ist allerdings nicht auszugehen.¹³⁶ Gleichwohl ist nicht zu bestreiten, dass der Aufbau von Betriebsvermögen für die Prosperität einer Volkswirtschaft eine besondere Rolle spielt. Der Staat hat daher ein vitales Interesse daran, den Aufbau von Betriebsvermögen zu fördern, jedenfalls aber nicht in einer Weise zu erschweren, die dazu führt, dass die Volkswirtschaft unnötig Schaden nimmt. Nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen ist es denn auch anerkannt, dass der Staat entsprechende wirtschaftspolitische Erwägungen bei der Gestaltung der Steuerordnung anstellen darf,¹³⁷ wie auch das Bundesverfassungsgericht explizit festgehalten hat:

„Der Gesetzgeber ist nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen (vgl. BVerfGE 93, 121 [147]; 99, 280 [296]; 105, 73 [112]; 110, 274 [292]; stRspr). Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfGE 93, 121 [147]).“¹³⁸

65. Dabei hat das Bundesverfassungsgericht zugleich den großen Spielraum betont, den der Gesetzgeber insbesondere bei der Entscheidung darüber besitzt, welche Ziele er für förderungswürdig hält, ohne dass damit allerdings eine völlige Loslösung von den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG einherginge:

„Er darf Verschonungen von der Steuer vorsehen, sofern er ansonsten unerwünschte, dem Gemeinwohl unzuträgliche Effekte einer uneingeschränkten Steuererhebung befürchtet. Allerdings bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet zunächst aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf.“¹³⁹

136 Siehe auch A. Musil, Verfassungsrechtliche Leitplanken einer Vermögensbesteuerung, DStR 2017, 1903 (1904).

137 A. Thiele, in: H. Dreier (Hrsg.), Grundgesetz Band I, 4. Aufl. 2023, Art. 3, Rn. 95.

138 BVerfGE 138, 136 (181f., Rn. 124).

139 BVerfGE 138, 136 (182, Rn. 125).

66. Im Grundsatz hat es dabei explizit auch eine Differenzierung nach betrieblichem und sonstigem Vermögen als zulässig anerkannt, dabei aber zugleich klargestellt, dass der anzulegende Rechtfertigungsmaßstab vom Ausmaß der bewirkten Ungleichbehandlung abhängt und nach allgemeinen Grundsätzen stufenlos von einer bloßen Willkürkontrolle bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung reichen kann.¹⁴⁰ Für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer bedeutet das, dass der Steuerge-setzgeber verfassungsrechtlich jedenfalls die Möglichkeit (nicht aber die Pflicht) hat, Betriebsvermögen durch Steuervergünstigungen (etwa Freibeträge, geringere Steuersätze) zu privilegieren. Dagegen dürfte es wohl nicht zu rechtfertigen sein, Betriebsvermögen gänzlich unberücksichtigt zu lassen.

67. Bildet bei einer Vermögensteuer das gesamte (relevante) Vermögen den Besteuerungsgegenstand, setzt die Wahrung der vertikalen und horizontalen Steuergerechtigkeit voraus, dass die einzelnen Vermögensbe-standteile in ihrer Wertigkeit ansprechend und nach gleichen Kriterien erfasst werden. Andernfalls käme es je nach Zusammensetzung des Ver-mögens zu einer unterschiedlichen Besteuerung, sodass die mit dem Ver-mögensbesitz einhergehende (gleiche) besondere Leistungsfähigkeit un-gleich abgeschöpft würde. Das aber kann, wie das Bundesverfassungs-gericht in seinem Beschluss zur Vermögensteuer treffend herausgearbei-tet hat, verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt werden, sofern keine ak-zeptierten außerfiskalischen Gründe geltend gemacht werden können. Vielmehr muss sichergestellt werden,

„daß dem Gebot der Gleichheit im steuerlichen Belastungserfolg (vgl. BVerfGE 84, 239 [268]) bereits in der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen und dort jede wirtschaftliche Einheit in gleichmäßiger Weise mit den Werten erfasst wird, die den steuerlichen Belastungsgrund ausdrü-cken.“¹⁴¹

68. Hier lag denn auch der (einige) tragende Grund für die Verfassungs-widrigkeit der Ausgestaltung der damaligen Vermögensteuer: Einheits-wertgebundenes Vermögen (insbesondere Grundstücke) wurden in den Vergangenheitswerten von 1964 belastet, während für das nicht einheits-wertgebundene Vermögen die jeweiligen Gegenwartswerte maßgeblich waren. Es kam dadurch zu einer Privilegierung des einheitswertgebunde-nen Vermögens, die nicht zu rechtfertigen war, schon weil außerfiskali-sche Zwecke für diese Ungleichbehandlung im Vermögensteuergesetz

140 BVerfGE 138, 136 (183 ff., Rn. 127 ff.).

141 BVerfGE 93, 121 (143).

nicht angelegt waren. Es fehlte mithin an der verfassungsrechtlich notwendigen realitätsgerechten Wertermittlung des Vermögens.

69. Das letztlich umstrittene und bis heute geltende Erfordernis einer gerechten Bewertung des für die Bemessungsgrundlage relevanten Vermögens wäre daher auch bei einer Wiedereinführung der Vermögenssteuer notwendig zu beachten. Zwar ist es insoweit nicht zwingend erforderlich, jeden Vermögensbestandteil nach den exakt gleichen Kriterien zu bemessen. In seinem Urteil zur Erbschaftsteuer, das insoweit auch auf eine mögliche Vermögensteuer übertragen werden kann,¹⁴² hat das Bundesverfassungsgericht explizit festgehalten, dass der Gesetzgeber im Hinblick auf die Wertermittlungsmethode einen weiten Spielraum genießt, allerdings zugleich betont, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert, mithin grundsätzlich den Verkehrswert, erfasst werden müssen.¹⁴³ In diesem Rahmen ist es dem Gesetzgeber aber gestattet, nach allgemeinen Regeln auf Typisierungen und Pauschalierungen zurückzugreifen.¹⁴⁴ Auch insoweit ist das Bundesverfassungsgericht (bisher) vergleichsweise großzügig und hat sich daraus ergebende Bewertungsschwankungen von bis zu 20 Prozent als (noch) zulässig angesehen.¹⁴⁵

70. Für den Gesetzgeber bleibt damit aber ein durchaus beachtlicher Spielraum bei der Vermögensbewertung, zumal es „insoweit nicht Sache des Bundesverfassungsgerichts [ist], nachzuprüfen, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Lösung gefunden hat.“¹⁴⁶ Die sich daraus ergebenden Spielräume hat Andreas *Musil* folgendermaßen treffend zusammengefasst:

„Auch im Rahmen einer Vermögensbesteuerung könnte in Anlehnung zur Erbschaftsteuer ein Mix aus verschiedenen Bewertungsmethoden zur Anwendung kommen. Während für unbebaute Grundstücke ein Vergleichswertverfahren nach den ermittelten Bodenrichtwerten durchgeführt werden könnte, könnten ertragsbezogene bebaute Grundstücke wie Mietwohn- und Geschäftsgrundstücke nach dem Ertragswertverfahren bewertet werden. Daneben könnte für Ein- und Zweifamilienhäuser das Vergleichswertverfahren, bei sonstigen Grundstücken das Sachwertverfahren zur Anwendung gelangen.

Die Bewertung von Betriebsvermögen unterliegt den vergleichsweise größten Unsicherheiten. Nicht mehr zulässig ist die Zugrundelegung der

142 Wie hier auch *A. Musil*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung, DB 2013, 1994 (1997).

143 BVerfGE 117, 1 (36).

144 BVerfGE 117, 1 (36).

145 BVerfGE 117, 1 (46); siehe auch *R. Seer*, Die neue Erbschaft- und Schenkungssteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283 (289).

146 BVerfGE 117, 1 (36).

Steuerbilanzwerte. Vielmehr muss eine Gesamtbewertung vorgenommen werden. Im Einzelnen können verschiedene Methoden zur Anwendung kommen. Auch die Einräumung von Wahlrechten für die Steuerpflichtigen ist denkbar. Im Ergebnis müsste eine Ausrichtung am gemeinen Wert iSd Verkehrswerts erfolgen. Dadurch käme es im Vergleich zur früheren Vermögensbesteuerung zu einer erheblichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.“¹⁴⁷

71. Sonstiges Vermögen ist prinzipiell mit den üblichen Wertansätzen zu bewerten; hier dürften im Kern keine größeren Probleme aufkommen. Auch ist es vor dem Hintergrund der oben skizzierten außerfiskalischen Lenkungsbefugnisse des Gesetzgebers möglich, bestimmte Vermögensformen zu privilegieren und eventuell sogar gänzlich aus der Bewertungsgrundlage herauszunehmen (letzteres käme etwa für Altersvorsorgevermögen in Betracht). Die sich damit stellenden verfassungsrechtlichen Bewertungsprobleme sind möglicherweise schwer aber keineswegs unlösbar, wie zuletzt auch die Neubewertung der Grundstücksvermögen für die Grundsteuer bestätigen. Sie sind jedenfalls für sich genommen kein rechtlich zwingender, sondern allenfalls ein politischer Grund von der Erhebung einer Vermögensteuer abzusehen. Zutreffend hält daher auch *Andreas Musil* bereits im Jahr 2013 fest:

„Zwar bleiben die Unsicherheiten groß und der Aufwand erheblich, verfassungsrechtlich dürfte jedoch auf der Grundlage auch der Vorarbeiten zur ErbSt-Reform eine gesicherte Basis gefunden sein.“¹⁴⁸

72. Die korrekte Erfassung des gesamten Vermögens bleibt allerdings in besonderer Weise von der Mitwirkung der Steuerpflichtigen abhängig. Zwar sieht das Steuerverfahrensrecht generell erhebliche Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen vor, nicht zuletzt die Pflicht nach den §§ 149 ff. AO Steuererklärungen wahrheitsgemäß und vollständig abzugeben. Allerdings kommt bei der Vermögensteuer hinzu, dass die Finanzbehörden zumindest bei bestimmten Vermögensarten nur wenige rechtsstaatlich zulässige Möglichkeiten haben, die konkreten Angaben auch nur stichprobenartig zu kontrollieren, ein Umstand, auf den *Dieter Birk* zu Recht hinweist:

„Beim sonstigen Vermögen sind die Finanzämter aber weitgehend auf die Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen angewiesen. Insbesondere Kunstgegenstände, Schmuck und sonstige Luxusgegenstände werden nach Erfahrungsberichten der Finanzbeamten so gut wie nie erklärt, obwohl ihnen ein erheblicher Wert zukommen kann. Derjenige, der sein Kapitalvermögen im

147 A. *Musil*, Verfassungsrechtliche Leitplanken einer Vermögensbesteuerung, DStR 2017, 1903 (1905).

148 A. *Musil*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer möglichen Vermögensbesteuerung, DB 2013, 1994 (1998).

Ausland der Einkommensbesteuerung entzieht, wird es auch in der Vermögensteuererklärung nicht angeben. Für das Finanzamt bestehen wenig Möglichkeiten, von diesen vermögensteuerrelevanten Sachverhalten Kenntnis zu erhalten. Dies führt zu einer Aushöhlung und zu einer fallweisen Beliebigkeit der Bemessungsgrundlage, die den Gleichheitssatz in eklatanter Weise verfehlt [...]. Die Erfassungsprobleme im privaten Vermögensbereich sind praktisch schwer lösbar. Eine amtliche Überwachung von Kunstgegenständen und anderen privaten Sachgütern ist nicht durchführbar und dürfte auch schnell an rechtsstaatliche Grenzen stoßen.“¹⁴⁹

73. Vollständig lösbar sind diese Vollzugsschwierigkeiten bei der Vermögensteuer nicht, wenngleich zu betonen ist, dass die unzutreffende Angabe von relevanten Steuersachverhalten eine Straftat darstellt. Zwar könnte der Gesetzgeber sich bei der Gestaltung der Bemessungsgrundlage auf dasjenige Vermögen fokussieren, das zumindest theoretisch einer engeren Kontrolle unterliegen kann (also insbesondere Grund- und Geldvermögen). Das würde allerdings die abzuschöpfende Leistungsfähigkeit nur grob abbilden und damit zugleich neuerliche Gleichheitsprobleme hervorrufen. Ein anderer gangbarer Weg wäre es demgegenüber, diese Erfassungsdefizite bei der Bemessung der Vermögensteuer zu berücksichtigen, da sich die Vollzugsdefizite mit der Höhe des Steuersatzes vergrößern. Diese gleichheitsrechtlichen Erwägungen sprechen daher im Ergebnis dafür, die Vermögensteuer tatsächlich als Sollertragsteuer auszustalten, obwohl dies weder vom allgemeinen Gleichheitssatz noch (wie sogleich zu zeigen ist) von der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG gefordert ist. Die zu erwartende Vollzugsungleichheit bliebe dann aber auf einem akzeptablen Niveau. Zugleich kann dadurch auch angemessen berücksichtigt werden, dass das Vermögen häufig, wenngleich keineswegs stets, bereits steuerlich vorbelastet ist.

74. Wenngleich damit vieles dafürspricht, die Steuerlast der Vermögensteuer in der Regel auf den Sollertrag zu begrenzen, verändert sich dadurch nicht ihr prinzipieller Charakter; sie tritt also auch dann nicht in eine möglicherweise unzulässige Konkurrenz zur Einkommensteuer. Bemessungsgrundlage bleibt das gesamte Vermögen, in dem sich eine besondere Leistungsfähigkeit spiegelt, die über den Sollertrag lediglich in einer bestimmten (schonenden) Form steuerrechtlich veranschlagt wird.¹⁵⁰ Damit aber liegt entgegen der Ansicht *Johanna Heys* auch keine

149 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (18). Siehe auch *G. Kirchhof*, Privates Vermögen als Objekt staatlichen Steuerzugriffs – die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens, in: *O. Depenheuer* (Hrsg.), *Staatssanierung durch Enteignung?* S. 39 (48).

150 Zutreffend und ausdrücklich *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, S. 7 (24).

Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Arbeitskraft vor,¹⁵¹ die nur dann besteuert wird, wenn sie tatsächlich genutzt wird, um reales Einkommen zu erzielen; eine „Solleinkommensteuer“ kennt das Einkommensteuerrecht nicht. Denn auch wenn dies im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer möglicherweise anklingt,¹⁵² ist der Sollertrag auch bei der Vermögensteuer nicht der steuerrechtliche Anknüpfungspunkt, sondern lediglich eine denkbare und vergleichsweise schonende Form die im Vermögen zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit abzuschöpfen.

2. Die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG

75. Inwieweit Geldleistungspflichten und damit auch und gerade die Erhebung von Steuern in den Schutzbereich der Eigentumsfreiheit des Art. 14 Abs. 1, 2 GG eingreifen ist in Rechtsprechung und Literatur seit jeher umstritten. Hintergrund dieser Debatte bildet die weithin geteilte Feststellung, dass Steuergesetze nur abstrakte Geldwertschulden begründen und damit dem Steuerpflichtigen keine konkreten Eigentumsrechte entziehen, sondern nur das Gesamtvermögen belasten.¹⁵³ Die Verpflichtung, Steuern zu zahlen stellt daher weder eine Enteignung dar noch greift sie nach weitverbreiteter Ansicht überhaupt in die Eigentumsfreiheit ein, da das Vermögen als solches gerade keinen Schutz genießt, da es kein konkretes Recht vermittelt:¹⁵⁴ „Die Eigentumsgarantie sichert zwar den Bestand der durch die Rechtsordnung anerkannten einzelnen Vermögenswerte, nicht jedoch das Vermögen als solches gegenüber Maßnahmen der Öffentlichen Gewalt.“¹⁵⁵ Sehr deutlich zieht daher *Joachim Wieland* die Konsequenz, dass die Grundrechte nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gemäß der Leistungsfähigkeit zu sichern vermögen.¹⁵⁶

151 J. Hey, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: R. Seer / J. Hey / H. Montag / J. Englisch / J. Hennrichs (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3, Rn. 63.

152 Vgl. BVerfGE 93, 121 (135): „Wer sein Talent, durch Arbeit Erträge zu erzielen, brachliegen lässt, wird grds. nicht besteuert. Wer hingegen Vermögen ungenutzt lässt, wird für Zwecke der Besteuerung so behandelt, als habe er Erträge erzielt.“

153 O. Depenheuer / J. Froese, in: H. v. Mangoldt / F. Klein / C. Starck (Hrsg.), Grundgesetz Band 1, 7. Aufl. 2018, Art. 14, Rn. 164.

154 Siehe auch S. Kempny, in: H. Dreier (Hrsg.), Grundgesetz Band I, 4. Aufl. 2023, Art. 14, Rn. 76 sowie B.-O. Bryde / A. Wallrabenstein, in: I. v. Münch / P. Kunig (Hrsg.), Grundgesetz Band 1, 7. Aufl. 2021, Art. 14, Rn. 47.

155 O. Depenheuer / J. Froese, in: H. v. Mangoldt / F. Klein / C. Starck (Hrsg.), Grundgesetz Band 1, 7. Aufl. 2018, Art. 14, Rn. 163.

156 J. Wieland, in: H. Dreier (Hrsg.), Grundgesetz Band I, Art. 14, Rn. 68.

76. Auch das Bundesverfassungsgericht hat sich bereits frühzeitig dagegen ausgesprochen, das Vermögen als solches dem Schutz der Eigentumsgarantie zu unterwerfen und damit zugleich abgelehnt, Geldleistungspflichten als Eingriff in die Eigentumsfreiheit anzusehen:

„Dieses Grundrecht schützt nicht, wie das Bundesverfassungsgericht stets betont hat, das Vermögen als solches gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten (BVerfGE 4, 7 [18]; st. Rspr.).“¹⁵⁷

77. Keinen Zweifel lässt das Bundesverfassungsgericht im Übrigen auch daran, dass die Erhebung von Steuern unter keinen Umständen als eine Enteignung zu qualifizieren ist:

„Die generell-abstrakte Festlegung von Rechten und Pflichten durch den Gesetzgeber bleibt stets – verfassungsmäßige oder verfassungswidrige – Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG), während der Enteignungsbegriff (Art. 14 Abs. 3 Satz 1 GG) beschränkt ist auf die Entziehung konkreter Rechtspositionen zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben, also weitgehend zurückgeführt ist auf Vorgänge der Güterbeschaffung (vgl. BVerfGE 104, 1 [9f.] m.w.N. der stRspr) und jedenfalls durch gesetzliche Steuerpflichten nicht berührt wird.“

78. Schon vor diesem Hintergrund erweist es sich als bereits im Ansatz verfehlt, ausgerechnet aus der Eigentumsgarantie absolute Besteuerungsgrenzen ableiten zu wollen, wie es das Bundesverfassungsgericht einmalig in seinem Beschluss zur Vermögensteuer getan hat. Treffend hält daher auch *Dieter Birk* fest: „Die Freiheitsrechte geben nicht vor, wie hoch die zulässige steuerliche Gesamtbelastung des Bürgers ist. Aus der Eigentumsgarantie lässt sich deshalb auch keine absolute Belastungsgrenze herleiten.“¹⁵⁸ Ähnlich halten *Brunn-Otto Bryde* und *Astrid Wallrabenstein* fest: „Art. 14 erweist sich als wenig stringente Grenze für den Steuergesetzgeber.“¹⁵⁹ Den Halbteilungsgrundsatz hat das Bundesverfassungsgericht, wie oben erwähnt, mittlerweile bereits ausdrücklich verworfen,¹⁶⁰ richtigerweise lässt sich aber auch das Erfordernis einer Sol-

157 BVerfGE 75, 108 (154).

158 *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (21).

159 *B.-O. Bryde / A. Wallrabenstein*, in: I. v. Münch / P. Kunig (Hrsg.), Grundgesetz Band 1, 7. Aufl. 2021, Art. 14, Rn. 114.

160 BVerfGE 115, 97. Kritisch zur Herleitung aus dem Wortlaut zudem *D. Birk*, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (21): „Wer das ‚zugleich‘ als Grundsatz der hälftigen Teilung und damit als Belastungsobergrenze versteht, interpretiert diese Vorschrift letztlich als Ausgabenbegrenzungsnorm, die aber im Grundrechtskatalog systematisch schon fehlplaziert wäre. Wer dem nicht folgen will, muß sie als Umverteilungsvorschrift interpretieren, denn bei gleichem Ausgabenvolumen müßten die Steuern im unteren und mittleren Einkommensbereich erhöht werden.“

lertragsteuer aus Art. 14 Abs. 1, 2 GG nicht herleiten, schon weil damit der eigentliche Rechtfertigungsgrund der Vermögensteuer verfehlt wird. Tatsächlich hat das Bundesverfassungsgericht denn auch bereits wenige Jahre nach dem Beschluss zur Vermögensteuer im Jahr 1997 noch einmal klargestellt, dass „Art. 14 Abs. 1 GG nicht vor der staatlichen Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt.“¹⁶¹

79. Gleichwohl haben das Bundesverfassungsgericht und ihm folgend auch große Teile der Literatur¹⁶² von Anfang an versucht, zumindest eine extreme Besteuerung auch an Art. 14 Abs. 1 GG zu messen und diesen jedenfalls dann greifen zu lassen, „wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, da? sie eine erdrosselnde Wirkung haben.“¹⁶³

80. Mittlerweile zeigt sich in dieser Frage jedoch eine gewisse Divergenz zwischen den beiden Senaten des Bundesverfassungsgerichts. Während der Erste Senat weiterhin daran festhält, dass das Vermögen von Art. 14 Abs. 1 GG nicht geschützt wird und deshalb auch Geldleistungspflichten im Grundsatz nicht an diesem zu messen seien, vertritt der Zweite Senat eine differenzierte Auffassung und will den Schutzbereich zumindest dann eröffnen, „wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtspositionen zugunsten der Allgemeinheit einschränkt.“¹⁶⁴ Wenngleich der Zweite Senat dabei ausdrücklich offengelassen hat, ob er damit von der Ansicht des Ersten Senats abweicht, dürfte danach auch die Erhebung einer Vermögensteuer in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie fallen.

81. Tatsächlich dürfte ein differenzierter Ansatz vorzugswürdig sein, der die Frage, ob und inwieweit das Vermögen als solches von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt ist unabhängig von der Frage behandelt, ob und unter welchen Voraussetzungen Geldleistungspflichten in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG eingreifen. Wie *Simon Kempny* insoweit zu Recht betont, werden diese beiden Fragen sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur meist unzulässig miteinander verknüpft.¹⁶⁵ Entscheidend

161 BVerfGE 95, 267 (300).

162 Überblick dazu bei *O. Depenheuer / J. Froese*, in: H. v. Mangoldt / F. Klein / C. Starck (Hrsg.), *Grundgesetz Band 1*, 7. Aufl. 2018, Art. 14, Rn. 166 ff.

163 BVerfGE 95, 267 (300); E 78, 232 (243).

164 BVerfGE 115, 97 (111, Rn. 34).

165 *S. Kempny*, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 14, Rn. 71; ders., *Verfassungs- und unionsrechtliche Rahmenbedingungen der Besteuerung*

ist aus seiner Sicht, dass steuerrechtliche Vorgaben sowohl eine Belastungs- als auch eine Gestaltungswirkung zu entfalten vermögen:

„Die Auferlegung einer Abgabe kann lediglich unter dem Gesichtspunkt der Gestaltungswirkung, als sogenannter mittelbarer oder faktischer Eingriff, unter Art. 14 GG fallen, und zwar dann, wenn ihr Tatbestand an eine von Art. 14 I GG erfasste Rechtsstellung anknüpft und die Auferlegung insbesondere wegen der Höhe der Abgabe tatsächlich (wirtschaftlich) einem (ordnungs-)rechtlichen Veräußerungsgebot gleichkommt.“¹⁶⁶

82. Vor diesem Hintergrund erscheint es jedenfalls gut vertretbar auch die Pflicht zur Zahlung einer nicht völlig unerheblichen Vermögensteuer als einen Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1, 2 GG anzusehen. Das führt dann jedoch nicht automatisch zu einem Verstoß gegen die Eigentumsgarantie, aktiviert vielmehr nach allgemeinen grundrechtsdogmatischen Regeln lediglich eine Begründungspflicht des Gesetzgebers, der insoweit an den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebunden ist, was dementsprechend auch der Zweite Senat explizit betont hat:

„Vielmehr wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers auch bei der Schrankenbestimmung durch Auferlegung von Steuerlasten, die an vermögenswerte Rechtspositionen anknüpfen, durch die allgemeinen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit begrenzt.“¹⁶⁷

83. Vor dem Hintergrund des oben skizzierten Spannungsverhältnisses zwischen verfassungsgerichtlicher Beschränkung der Staatsfinanzierung und politischer Aufgabenwahrnehmung, bedarf es hier allerdings einer deutlich zurückgenommenen Prüfungsdichte, sodass von einer unverhältnismäßigen Ausgestaltung in der Regel erst dann auszugehen ist, wenn es zu einer „erdrosselnden“ Belastungswirkung kommt.¹⁶⁸ Diese, mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip einhergehenden besonderen Schwierigkeiten bei der Bewertung von Steuergesetzen hat denn auch das Bundesverfassungsgericht, genauer der Zweite Senat, explizit hervorgehoben:

„Allerdings bietet die Belastung mit Steuern den im Verhältnismäßigkeitsprinzip enthaltenen Geboten der Eignung und der Erforderlichkeit kaum greifbare Ansatzpunkte für eine Begrenzung. Jenseits ‚erdrosselnder‘, die Steuerquelle selbst vernichtender Belastung, die schon begrifflich kaum noch als Steuer qualifiziert werden kann (vgl. BVerfGE 16, 147 [161]; 38, 61 [80 f.]), werden Steuern mit dem Zweck, Einnahmen zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs zu erzielen, gemessen an diesem Zweck grund-

von Immobilien, in: K.-D. Drüen (Hrsg.), *Immobilien im Steuerrecht*, S. 39 (67 ff., 76 ff.); ders., *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, StuW 2014, 185 (187 ff.).
 166 S. Kempny, in: H. Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz Band I*, 4. Aufl. 2023, Art. 14, Rn. 71.
 167 BVerfGE 115, 97 (114).
 168 Vgl. zu diesem Begriff S. Kempny, *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, StuW 2014, 185 (190).

sätzlich immer geeignet und erforderlich sein (Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 189; Papier, *Besteuerung und Eigentum*, DVBl 1980, S. 787 [793]). Allein aus der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, im Rahmen einer Gesamtabwägung zur Angemessenheit und Zumutbarkeit der Steuerbelastung, können sich Obergrenzen für eine Steuerbelastung ergeben.

Auch hier stößt jedoch die verfassungsgerichtliche Kontrolle der Abwägungen des Gesetzgebers zum Verhältnis zwischen öffentlichen Interessen an der Steuererhebung und privaten Interessen an einer möglichst eigen-tumsschonenden Besteuerung auf besondere Schwierigkeiten. Jede wertende Einschränkung des staatlichen Finanzierungsinteresses durch Steuern läuft Gefahr, dem Gesetzgeber mittelbar eine verfassungsgerichtliche Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung aufzuerlegen, die das Grundgesetz nicht ausdrücklich vorsieht. Die Finanzverfassung – mit Ausnahme der speziellen Regelung in Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG zur Vermeidung einer ‚Überbelastung‘ der Steuerpflichtigen bei der Verteilung der Umsatzsteuer – erwähnt keine materiellen Steuerbelastungsgrenzen.¹⁶⁹

84. Im Hinblick auf die Vermögensteuer bedeutet dies zunächst, dass eine solche jedenfalls dann keine eigentumsrechtlichen Bedenken aufwirft, wenn sie als Sollertragsteuer ausgestaltet werden sollte. Eine übermäßige Belastung scheint in einer solchen Konstellation fernliegend; es wurde auch vom Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss zur Vermögensteuer explizit als zulässig angesehen. Erneut gilt dabei, dass die Vermögensteuer auch bei einer solchen Ausgestaltung nicht in eine Konkurrenz zur Einkommensteuer tritt, da der steuerliche Anknüpfungspunkt für die abzugreifende Leistungsfähigkeit allein das Vermögen als solches nicht aber der Sollertrag bleibt.

85. Darüber hinaus ist es aber auch denkbar, die Vermögensteuer als Substanzsteuer auszustalten. Art. 14 Abs. 1 GG postuliert insoweit keine absolute Grenze, die gerade wegen der im Vermögen selbst liegenden spezifischen Leistungsfähigkeit auch systemfremd wäre. Inwieweit eine solche Vermögensteuer als Substanzsteuer verfassungsrechtlich zulässig ist, hängt damit insbesondere von den gesellschaftlichen und sonstigen Rahmenbedingungen ab.¹⁷⁰ Zu berücksichtigen ist hier insbesondere inwieweit ein besonderer Finanzbedarf vorliegt, der zugleich die besondere, in Art. 14 Abs. 2 GG normierte Sozialpflichtigkeit des Eigentums aktiviert („Eigentum verpflichtet.“) und zusätzlich, ob die bestehende Vermögensungleichheit bereits aus demokratietheoretischer Sicht ein Problem darstellt, so das auch die relationistische Komponente des Sozial-

169 BVerfGE 115, 97 (115).

170 Siehe insoweit auch das Fazit von F.-M. Schwarz, *Wiedereinführung der Vermögensteuer*, S. 232: „Somit führt dies dazu, dass auch hier die Substanz des Eigentums einen überwiegenden Schutz genießt, was die Auferlegung einer Vermögenssubstanzsteuer *zumindest unter derzeitigen Umständen* als unverhältnismäßig erscheinen lässt.“

staatsprinzips in besonderer Weise für eine Reduktion der Vermögensungleichheit streitet. Stets muss allerdings „dem Berechtigten ein privater Nutzen bleiben.“¹⁷¹

171 BVerfGE 115, 97 (114).

D. Ergebnis

86. Das Grundgesetz steht der Erhebung einer Vermögensteuer nicht grundsätzlich entgegen, im Gegenteil: Die Vermögensteuer ist darin explizit als zulässige Steuerart aufgeführt. Zwar muss sie sich – wie alle anderen Steuerarten – an gewissen materiellen Grenzen messen lassen. Diese sind jedoch nicht so eng ausgestaltet, wie bisweilen angenommen. Zentral ist insoweit der im allgemeinen Gleichheitssatz wurzelnde Grundsatz der Lastengleichheit, der eine Besteuerung nach der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit verlangt. Das ist jedenfalls durch eine Ausgestaltung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer möglich, bei der also nicht die tatsächlichen, sondern die üblicherweise erwarteten Erträge aus dem Vermögen besteuert werden. Als solche wäre sie auch mit den Vorgaben der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1, 2 GG vereinbar. Verfassungsrechtlich wäre es allerdings nicht von vornherein ausgeschlossen, die Vermögensteuer auch als Substanzsteuer auszustalten. Insoweit hinge die verfassungsrechtliche Zulässigkeit jedoch von den gesellschaftlichen und sonstigen Umständen ab. Nicht zuletzt ein Anwachsen der sozialen Ungleichheit könnte für eine solche Besteuerung ins Feld geführt werden, da das Demokratieprinzip dafür streitet, dieses auf einem begründungsfähigen Niveau zu halten.

E. Zusammenfassung

87. Der Finanzbedarf des Staates ist angesichts der enormen Transformations- und sonstigen Herausforderungen wie dem Krieg in der Ukraine erheblich, gleichzeitig hat die Vermögensungleichheit auch in Deutschland zugenommen. Daher ist es nicht überraschend, dass im politischen Raum offen über die Wiedereinführung der Vermögensteuer nachgedacht wird. Die Debatte ist allerdings stark verfassungsrechtlich aufgeladen, wobei sich nicht selten vermeintlich eindeutige Positionen gegenüberstehen, die eine vertiefte verteilungsökonomische Debatte verhindern (**Rn. 1–7**).

88. Die bisherige Vermögensteuer ist im Jahr 1995 durch das Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt worden; sie wird daher seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben, da sich die damalige Regierung nicht auf eine verfassungskonforme Neufassung einigen konnte. In seinem Beschluss monierte das Bundesverfassungsgericht jedoch nicht die Vermögensbesteuerung als solche, sondern den mit der uneinheitlichen Bewertung des Vermögens einhergehenden Verstoß gegen den allgemeinen

Gleichheitssatz. Darüber hinaus postulierte es zwar gewisse aus der Eigentumsgarantie abzuleitende absolute Besteuerungsgrenzen, von denen sich das Bundesverfassungsgericht später jedoch teils explizit, teils implizit distanziert hat (**Rn. 8–29**).

89. Die Ertragshoheit für die Vermögensteuer liegt bei den Ländern. Der Bund könnte am Aufkommen einer Vermögensteuer nur über eine Änderung der Verfassung partizipieren. Die Gesetzgebungskompetenz liegt nach Art. 105 Abs. 2 GG im Grundsatz bei den Ländern, es besteht aber eine Erforderlichkeit für eine bundesgesetzliche Regelung nach Art. 72 Abs. 2 GG, sodass der Bund die Zuständigkeit an sich ziehen kann. Da das bisherige Vermögensteuergesetz nicht für nichtig, sondern lediglich für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt wurde, entfaltet dieses allerdings weiterhin eine Sperrwirkung für die Landesgesetzgebung. Die Länder können also erst aktiv werden, wenn das Vermögensteuergesetz formal aufgehoben worden ist. Entsprechende Initiativen bestehen aktuell soweit ersichtlich allerdings nicht (**Rn. 30–41**).

90. Die Vermögensteuer findet ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung in der mit dem Vermögensbesitz selbst einhergehenden besonderen finanziellen Leistungsfähigkeit. Sie tritt daher – unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung, gerade nicht in eine Konkurrenz zur (progressiven) Einkommensteuer – eine Person, die monatlich 5.000 Euro verdient, zusätzlich aber ein Vermögen von einer Million Euro besitzt, ist leistungsfähiger als jemand, der „nur“ 5.000 Euro im Monat verdient. Die Einkommensteuer allein bildet diese unterschiedlichen Leistungsfähigkeiten damit nicht angemessen ab (**Rn. 42–47**).

91. Darüber hinaus kann die Vermögensteuer ergänzend auch aus verteilungspolitischen Gesichtspunkten zur Wahrung des im Sozialstaatsprinzip wurzelnden relationistischen Elements gerechtfertigt werden. Danach stellt die Vermögensungleichheit zwar nicht per se, aber jedenfalls dann ein Problem dar, wenn sie mit in der Gesellschaft anerkannten und weithin geteilten Gründen nicht mehr gerechtfertigt werden kann. Erforderlich ist also, dass das Ausmaß der sozialen Ungleichheit zu jeder Zeit durch entsprechend anerkannte Gründe gerechtfertigt werden kann. Das scheint aktuell allerdings nur noch begrenzt der Fall zu sein, da insbesondere das immer wieder bemühte Leistungsprinzip die real existierende Ungleichheit nicht zu erklären vermag. Hier könnte eine Vermögensteuer (partiell) Abhilfe schaffen (**Rn. 48–52**).

92. Eine Vermögensbesteuerung unterliegt – wie jede Besteuerung – den tradierten grundrechtlichen Grenzen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass das Ausmaß der Besteuerung in einem engen Zusammenhang zu den politisch zu bestimmenden Staatsaufgaben steht. Daher ist insoweit auch vom Bundesverfassungsgericht anerkannt, dass es bei der verfassungsrechtlichen Kontrolle einer gewissen Zurückhaltung bedarf und nicht zuletzt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nur von begrenztem Wert ist. Das führt dazu, dass im Steuerrecht der Gleichheitssatz und damit das Erfordernis gerechter Lastenverteilung eine weit größere Bedeutung hat als die Freiheitsrechte, insbesondere Art. 14 Abs. 1, 2 GG. Der Steuergesetzgeber genießt hier folglich einen besonders ausgeprägten Gestaltungsspielraum, der der gerichtlichen Kontrolle entzogen ist, um das Steuersystem an die politisch für notwendig erachteten Staatsaufgaben anzupassen (**Rn. 55–60**).

93. Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt grundsätzlich die Wahrung der Steuergerechtigkeit, verlangt also, dass gleich Leistungsfähige auch im Grundsatz gleich besteuert werden. Betriebsvermögen ist danach grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Außerfiskalische Zwecke erlauben jedoch aufgrund der besonderen Bedeutung des Betriebsvermögens für die ökonomische Prosperität eine gewisse Privilegierung. Der Gesetzgeber hätte also die Möglichkeit, das Betriebsvermögen steuerrechtlich teilweise zu verschonen oder insoweit einen geringeren Steuersatz anzusetzen (**Rn. 61–66**).

93. Essenziell ist zudem, dass der Wert des relevanten Vermögens realitätsgerecht ermittelt wird – genau das war im bestehenden System nicht gewährleistet. Zwar ist es nicht erforderlich, dass die Bewertung nach exakt den gleichen Kriterien erfolgt; der Gesetzgeber hat auch hier einen gewissen Spielraum. Erforderlich ist aber, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert, mithin grundsätzlich den Verkehrswert, erfasst werden. Typisierungen und Pauschaliierungen sind hier nach allgemeinen Regeln gestattet, daraus folgende Bewertungsschwankungen von bis zu 20 Prozent sind verfassungsrechtlich zulässig (**Rn. 67–71**).

94. Die Vermögensteuer bleibt aus rechtsstaatlichen Gründen zumindest bei bestimmten Vermögensbestandteilen in besonderer Weise auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen. Diesem letztlich schwer lösbarer Problem kann aber durch die Ausgestaltung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer begegnet werden, womit darin begründete Ungleichheiten auf ein zulässiges Maß reduziert werden können (**Rn. 72–74**).

95. Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG schützt in ständiger Rechtsprechung nicht das Vermögen als Ganzes und daher grundsätzlich auch nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten, die daher auch keine Enteignung darstellen. Art. 14 GG kommt erst dann ins Spiel, sofern die Geldleistungspflichten eine „erdrosselnde Wirkung“ entfalten. Mittlerweile geht aber zumindest der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts davon aus, dass der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG zumindest dann eröffnet ist, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innenhaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft. Tatsächlich spricht grundrechtsdogmatisch viel dafür, die Frage des allgemeinen Vermögensschutzes von derjenigen nach dem Schutz vor Geldleistungspflichten zu trennen und daher auch bei der Vermögensteuer von einem mittelbaren Eingriff auszugehen und Steuergesetze insoweit auch an der Eigentumsgarantie zu messen (**Rn. 75–82**).

96. Das führt allerdings nicht automatisch zu einer Unzulässigkeit der Vermögensbesteuerung, vielmehr nur zu einer Prüfung am Maßstab des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, der allerdings, wie dargelegt, nur zurückhaltend herangezogen werden darf. Danach wird man eine als Solletragsteuer ausgestaltete Vermögensteuer im Grundsatz als eigentumsrechtlich unproblematisch einstufen müssen. Die Ausgestaltung als Substanzsteuer ist allerdings ebenfalls nicht ausgeschlossen, ihre Zulässigkeit hängt aber in besonderer Weise von den gesellschaftlichen und sonstigen Umständen ab. Insoweit kommt es für ihre Einführung insbesondere auf den konkreten (außerordentlichen) Finanzbedarf des Staates und darauf an, ob das Ausmaß der sozialen Ungleichheit bereits ein demokratiegefährdendes Niveau erreicht hat (**Rn. 83–85**).

ISSN 2509-2359