

chendeckender Wertverzerrungen auftreten, desto strenger fällt die Gleichheitsprüfung des Bundesverfassungsgerichts aus:

„Die Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung treten flächendeckend, zahlreich und auch in ihrem jeweiligen individuellen Ausmaß vielfach erheblich auf. Das folgt zwangsläufig daraus, dass eine periodische Neubewertung seit Jahrzehnten nicht erfolgt. Die erheblichen Bewertungsverzerrungen kommen danach nicht nur in einzelnen Sonderfällen und auch nicht lediglich in spezifischen Fallgruppen vor, sondern tendenziell flächendeckend und mit zunehmendem Gewicht, je mehr sich durch die ursprüngliche Bewertungskonzeption aufgebende Ausdehnung des Hauptfeststellungszeitraums die tatsächlichen Verhältnisse und die daran anknüpfenden Bewertungen von Grundstücken und Gebäuden in einer Weise entwickeln, die von den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1964 bezogenen Bewertungsparametern nicht mehr abgebildet werden können. Diese Ungleichbehandlungen sind in der normativen Struktur der Einheitsbewertung in ihrer heutigen Handhabung angelegt und von solchem Ausmaß, dass sie eine strenge Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG verlangen.“⁸⁰

II. Leistungsgerechtigkeit

1. Leistungsfähigkeit aus der Perspektive des Steuerschuldners

Eines der tragenden Prinzipien für jede steuerliche Individualbelastung ist der Maßstab der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

„Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird. Das gilt insbesondere für die Einkommensteuer (...). Im Gesetzgebungsverfahren ist es als ‚das Prinzip der Steuergerechtigkeit‘ bezeichnet worden, ‚jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten‘ (...). Dieses Prinzip war schon in Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung normiert; bereits damals wurde es als ‚oberster Besteuerungsgrundsatz‘ (...) gewertet, wel-

80 BVerfGE 148, 147 (Rn. 128).

cher nach ganz überwiegender Auffassung für den Gesetzgeber bindend war (...).⁸¹

In einem System mehrfacher und sich überschneidender Steuerbelastungen aus direkten Steuern,⁸² die an verschiedene Steuertatbestände anknüpfen, und indirekter Besteuerung kommt es darauf an, aus der Perspektive des Grundrechtsträgers die Frage zu stellen, wie ihn eine Steuer, auch im Gesamtsystem der Abgabenbelastung, in seiner wirtschaftlichen Gesamtposition trifft. Hier wird zum einen die Frage gestellt, ob der steuerstaatliche Zugriff mit Ertragsteuern, Substanzsteuern und Verbrauchsteuern und damit auf alle Stadien des Vermögensdurchlaufs vom Erwerb über die Vermögenskonsolidierung bis zur Verwendung in Form des Konsums in der kumulativen Wirkung überhaupt genügend leistungsgerecht sei.⁸³ Die Leistungsgerechtigkeit einer Einkommensteuer wird zum einen immer berücksichtigen, was von der Steuer nicht erfasst werden darf:

- der Aufwand für die Erzielung des Ertrages,
- das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner ihm über Unterhaltspflichten verbundenen Familie
- sowie ein darüber hinausreichender genügender Anteil an dem von ihm wirtschaftlich individuell erzielten Erfolg.

2. Spezifische Leistungsgerechtigkeit einer Vermögensteuer

Bei der Vermögensteuer als Substanzsteuer ist ungeachtet ihrer hier zugrunde gelegten prinzipiellen Unzulässigkeit unklar, woran die Leistungsfähigkeit zu messen wäre.⁸⁴ Für die Anhänger der Vermögensteuer liegt der Fall einfach. Sie sehen im Vermögen selbst bereits den Beleg für die Leistungsfähigkeit. Wer mehr als 1 Mio. oder 2 Mio. Euro zur Verfügung hat, der gilt schon deshalb als leistungsfähig, weil er schließlich „Millionär“

81 BVerfGE 66, 214 (223); Art. 134 WRV lautete: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

82 Hanno Kube, *Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten*, 2020.

83 Dazu näher Hanno Kube, *Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer*, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 8 f.

84 Hanno Kube, *Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer*, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 9.

sei. „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 Vogels, der ‚Bestimmungsgrund der Leistungsfähigkeit‘ bestehen bleibt.“⁸⁵

Diese Auffassung ist bei näherer Betrachtung nicht haltbar. Sie wird der vermögensrechtlich komplexen Situation höchst heterogener Lebensverhältnisse nicht ansatzweise gerecht. Nicht nur das Verbot konfiskatorischer Besteuerung steht dieser Argumentation entgegen: Gemessen an Art. 14 GG verfügt der soziale Rechtsstaat nicht über das Mandat, aus einem Millionär einen „Nichtmillionär“ zu machen. Eigentum wäre kein Eigentum, wenn es nicht gespeichertes Wertpotential wäre, der krude Schluss indes, auch Vermögen ohne Ertrag sei dennoch „gespeicherte Leistungsfähigkeit“⁸⁶ und liege deshalb im Zugriff des Steuergesetzgebers, schiebt den Schutzgehalt von Art. 14 GG zur Seite.

Selbst wenn man dem entgegenstehend eine Vermögensbesteuerung mit der Wirkung des Substanzentzuges für verfassungsrechtlich zulässig hielte, wäre dennoch bereits allein gemessen am Steuergegenstand (dem Vermögen) ungeklärt, ob und inwieweit Leistungsfähigkeit bestünde. Hier liegen die Dinge anders als beim Erwerbseinkommen, das den Ertrag als Beurteilungsgrundlage vorfindet. Nicht jedes Vermögen ist überhaupt ertragsfähig. Man kann zwar prinzipiell jedes Vermögen, das diesen Namen verdient, zu Geld machen, aber der durch die Besteuerung herbeigeführte Zwang, eine Eigentumsposition zu verwerten, ist bei einer so unmittelbar herbeigeführten Konnexität wie sie bei einer Substanzsteuer auf einen vermögenswerten Gegenstand besteht, eine unverhältnismäßige, eine unzumutbare Inhalts- und Schrankenbestimmung. Vermögenswerte Eigentumspositionen, die keine Erträge abwerfen und/oder nur rein privat genutzt werden, können ganz im Gegenteil, wie wir nicht erst seit der Denkmalschutz-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁸⁷ wissen, bis zu ihrer Verwertung erhebliche Lasten verursachen. Auch hier ist eine intertemporale Betrachtungsweise angezeigt,⁸⁸ denn wie die Investition in ein Unternehmen womöglich erst nach Jahren oder bei der Veräußerung Rendite erwirtschaftet, so können auch werterzeugende, werterhaltende und wertsteigernde Maßnahmen zu-

85 Alexander Thiele, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023, S. 25.

86 Alexander Thiele, Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögensteuer. Kurzgutachten, Hans-Böckler-Stiftung, 2023, S. 25.

87 BVerfGE 100, 226 ff.

88 Dazu näher D.IV.3.

nächst einmal zu Belastungen führen, die jedenfalls einer Vermögensteuer als abzugsfähig entgegengehalten werden müssten.

3. Diskrepanzen in der Wertbemessung des Vermögensgegenstandes und der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners

Vor allem aber gilt im Hinblick auf die Leistungsgerechtigkeit: Vermögen können in der Hand eines „Vermögenden“ sein, der unter Berücksichtigung des Realitätsprinzips bei der Veranlagung und unter weiterer Berücksichtigung additiver Grundrechtsauswirkungen⁸⁹ nur mäßig leistungsfähig ist. Wer etwa als Bezieher eines nur durchschnittlichen Einkommens vor Jahrzehnten ein Bild von Gerhard Richter geerbt hat, das damals erschwinglich war, heute aber 10 Mio. Euro wert ist, wird dadurch nicht per se wirtschaftlich leistungsfähiger. Im Gegenteil wird die Sicherung gegen Diebstahl, die Erhaltung und die Versicherung des Kunstwerks einen nicht unerheblichen Aufwand bedeuten. Der Eigentümer eines solchen Kunstwerks mit einem Jahreseinkommen von beispielsweise 90.000 Euro würde durch eine Vermögensteuer, die pro Jahr ein Prozent beträgt auch bei einem Freibetrag von 2 Mio. Euro immerhin noch 80.000 Euro pro Jahr Vermögensteuer zu begleichen haben und damit zum Sozialfall werden. Wer dem entgegenhält, er könne doch seinen „Richter“ verkaufen, macht eine implizite Erwartung explizit, und wirft ein Schlaglicht auf den hier betroffenen Gewährleistungsgehalt von Art. 14 GG. Das Freiheitsgrundrecht aus Art. 14 GG mutet dem Eigentümer nicht zu, eine besteuerte Eigentumsposition zu verwerfen, um seine Steuerschuld begleichen zu können; das stünde in eklatantem Widerspruch zu der Eigentumsgarantie des Grundgesetzes.

4. Leistungsgerechtigkeit von Sollertragsteuern?

Hier liegt zugleich das üblicherweise vorgebrachte Argument für eine Sollertragsteuer. Denn schon in der historischen Entwicklung sollte eine Begrenzung der Vermögensteuer im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit darin liegen, dass nicht die Substanz des Vermögens angetastet werden muss, sondern die Steuerschuld regelmäßig in typisierter Weise aus den

⁸⁹ Hanno Kube, *Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten*, 2020, S. 10.

Erträgen finanziert werden sollte.⁹⁰ Wenn danach ein üblicherweise wirtschaftlich laufend genutztes Gut besteuert wird, dann ist es im Sinne der Gemeinwohlbindung des Eigentums zumutbar, den üblichen wirtschaftlichen Nutzen aus einer Sache zu ziehen sowie aus diesen Erträgen Steuern zu begleichen. Mit diesem Argument wird aber im Grunde genommen die Vermögensteuer zu einer Einkommensteuer und zwar für fiktives oder jedenfalls stark typisiertes Einkommen. Das aber würde dem jeweiligen Einzelfall und den konkreten wirtschaftlichen Verhältnissen gerade nicht gerecht werden, ganz anders als das im Einkommensteuerrecht der Fall ist und dem Prinzip der Besteuerung nach realitätsgerechter Leistungsermittlung nicht entspräche. Hier liegt die Achillesferse jeder Sollertragsteuer auf Eigentumspositionen, die regelmäßig nach dem Willen des Grundrechtsträgers nicht oder nicht vollständig zum Ertrag genutzt werden sollen oder können. Ein Forst, in der Hand einer alten Landbesitzerfamilie, der heute ökologisch nachhaltig gepflegt oder nur zur Jagd genutzt und entsprechend erhalten wird, kann betriebswirtschaftlich ein Zuschussunternehmen sein. Es liegt eben in der Verfügungsbefugnis des Eigentümers, genau das hinzunehmen, um den von ihm festgelegten Zweck des Eigentums zu erfüllen. Der Eigentümerin oder dem Eigentümer beispielsweise eines solchen Waldgrundstücks darf durch eine Vermögensteuer, die als Sollertragsteuer ausgestaltet ist, nicht ohne weiteres eine wirtschaftlich rentable holzwirtschaftliche Nutzung aufgezwungen werden. Ein durch die Vermögensteuer hervorgerufener Zwang zur rentablen Nutzung von Eigentum – womöglich gegen ein vom Eigentümer verfolgtes Gemeinwohlinteresse (Art. 14 Abs. 2 GG) – würde in unverhältnismäßiger Weise das Eigentum ausgestalten. Jenseits einer gewissen Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers auch im Hinblick auf einen durchschnittlichen Ertrag, sollte die Freiheit zum Umgang mit dem Eigentum grundrechtlich höher gewichtet werden, weil viele Eigentümer sich längst anders orientieren und eine stärker wertgebundene Nutzung mitunter der rentablen Nutzung vorziehen. Es würde jedenfalls einer neueren eigentumsethischen und gerade auch ökologisch grundierten Diskussionslage zuwiderlaufen, wenn der Steuerstaat mit einer Sollertragsbesteuerung zur betriebswirtschaftlichen Effizienz und zur Rendite drängt, während sich unter dem Einfluss einer postmaterialistischen Ethik auch andere und womöglich weniger rentable oder sogar (zumindest

90 Hanno Kube, *Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten*, 2020, S. 11.

vorübergehend) unrentable Formen der Eigentumsnutzung als subjektive Dispositionen verbreiten.⁹¹

5. Besonderheiten bei Wohneigentum und anderem Immobilienvermögen

Wem solche Beispiele konstruiert oder für die Mitte der Gesellschaft regelmäßig kaum relevant erscheinen, der sollte das Immobilienvermögen angemessen berücksichtigen. Selbst diejenigen, die akzentuiert nach einer Vermögensteuer rufen und dabei die Ungleichverteilung von Vermögen als maßgeblichen Antrieb einer solchen Steuer verstehen, räumen ein, dass statistische Ungleichheiten zu einem maßgeblichen Teil über die Immobiliensituation entstehen.⁹² In einem Land wie Deutschland verfügt (nur) etwa die Hälfte der Menschen über Wohnraum in Privateigentum, während die andere Hälfte zur Miete wohnt. Wer zur Miete wohnt, ist durch das soziale Mietrecht zum Teil eigentumsähnlich gesichert,⁹³ aber diese Position würde nirgendwo als vermögenswerte Position geführt werden. Wer als Beamter des höheren Dienstes noch in den 80er Jahren in bevorzugten Lagen der bayerischen Landeshauptstadt München ein Baugrundstück erwerben konnte, ist heute im Ruhestand Eigentümer einer millionenschweren Immobilie. Angesichts knappen Baulands würden Baugesellschaften vermutlich nur darauf warten, dass eine Vermögensteuer den Pensionär faktisch zwänge, die Immobilie zu veräußern.

Immobilien sind durch die Inflation der Sachwerte in den vergangenen ein bis zwei Jahrzehnten so erheblich im Wert gestiegen, dass viele Menschen mit nur mittlerem Einkommen auf dem Papier längst Vermögensmillionäre sind, ohne dass sich das in ihrem Lebensalltag anders als im Buchwert eines nicht realisierbaren Immobilienwertes auswirkt.

Zudem ist die Multifunktionalität von Vermögensbildung und Vermögensnutzung relational zu den wirtschaftlichen Entfaltungsabsichten und den individuellen Vorkehrungen eigener Existenzsicherung angemessen in Anschlag zu bringen. Allein die Vorstellung, der Staat würde ein Vermögen

91 Siehe etwa Sarah Lenz, *Ethische Geldinstitute*, 2019, S. 143 ff.

92 Rainald Ötsch/Axel Troost, *Reichtum rückverteilen. Plädoyer für die Wiedererhebung der Vermögensteuer mit progressivem Tarif*, 2020, S. 5.

93 Die verfassungsrechtliche Annahme, auch das Besitzrecht des Mieters an der Wohnung begründe eine durch Art. 14 GG geschützte Position, findet sich in BVerfGE 89, 1 ff.; kritisch dazu: Otto Depenheuer, *Der Mieter als Eigentümer?*, NJW 1993, 2561 ff.

abschmelzend entziehen, das zur Risikoabdeckung oder zur Alterssicherung gebildet, das heißt durch Verzicht angespart worden wäre, würde zu unzumutbaren Ergebnissen führen. Wer beispielsweise im Pflegefall seine Immobilie veräußern will, um damit eine seinen Vorstellungen entsprechende Heimunterbringung zu finanzieren, sollte vorher vom Staat in dieser Vorsorge nicht besteuert werden und schon gar nicht an dieser Option gehindert werden. Die Solidargemeinschaft kann es nicht wollen, dass später im gesundheitlichen Schadensfall oder im Alter bei Pflegebedarf die private Vorsorge nicht mehr vorhanden ist, weil durch eine Vermögensteuer abgeschmolzen. Auch die klassische Vermögensbildung zur eigenen späteren Existenzsicherung weist eine intergenerationell-nachhaltige Dimension auf, also das Erfordernis eines zeitlich gedehnten, auf Nachhaltigkeit hin orientierten Grundrechtsdenkens bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit.⁹⁴

6. Komplexität leistungsgerechter Vermögenserfassung und angemessener Wertfortschreibung

Die Vermögensteuer würde in solchen Fällen disparater Einkommens- und Vermögensverhältnisse ersichtlich gegen das Prinzip der Leistungsgerechtigkeit verstoßen. Schon an dieser Stelle wird sichtbar, dass die Vermögenserfassung nicht nur wegen der Komplexität der Beurteilungsgrundlagen und der Diversität der Vermögenspositionen zu einer schier unlösbaren bürokratischen Aufgabe würde, sondern auch die Bewertung der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners in seiner konkreten wirtschaftlichen und sozialen Situation jede Steuerverwaltung vor immense Erhebungs- und Beurteilungsprobleme stellen würde. Der Bewertungsaufwand einer wieder in Kraft gesetzten Vermögensteuer unter gegenwärtigen Verhältnissen und unter strikter Wahrung des Grundsatzes der Leistungsfähigkeit und der gleichheitsgerechten Besteuerung würde den Bewertungsaufwand in eine zurzeit kaum abschätzbare Höhe steigern. Die Schätzungen reichen von weniger als 5 Prozent bis zu über 30 Prozent des Steueraufkommens.⁹⁵

94 Siehe dazu unten IV.3.

95 Clemens Fuest, Zur Debatte über die Einführung einer Nettovermögensteuer in Deutschland, 2021, S. 27.