

## Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Donnerstag, den 6. November

---

Wir werden heute die Bedeutung des Eigentumsgrundrechts und des rechtsstaatlichen Grundsatzes des Vertrauensschutzes für den Steuergesetzgeber besprechen, Ersteres an der Entscheidung des BVerfG zu den Einheitswerten (E 93, 121 [und 165]), Letzteres an der Entscheidung zu den Sozialpfandbriefen (E 105, 17).

### I. Die Einheitswertbeschlüsse

Steuern belasten das Vermögen. Folglich könnte man erwarten, dass Art 14 I / II GG als Hauptvermögensgrundrecht im Steuerrecht eine besondere Rolle spielt. Das Gegenteil war jedoch lange Zeit der Fall.

#### I. Die alte Rechtsprechung

##### 1. Darstellung

Ursprünglich ist das BVerfG davon ausgegangen, dass Art. 14 I 1 GG schon vom Schutzbereich her für das Steuerrecht nicht einschlägig sei. In der Investitionshilfeentscheidung vom 20. Juli 1954 findet sich der berühmte Satz, Geldleistungspflichten berührten die Eigentumsgarantie nicht (E 4, 7, 17). Diese Ansicht begründet das BVerfG damit, dass Art. 14 GG nur einzelne Vermögensgüter schütze, nicht aber das Vermögen als solches. Um dieses gehe es aber im Steuerrecht, weil die Steuerschuld nicht mit bestimmten Vermögensgütern zu erfüllen sei, sondern aus dem Vermögen insgesamt. Konsequenz zu Ende gedacht, bedeutet dies, dass Art. 14 I GG vor der Steuer überhaupt keinen Schutz bietet.

Vor dieser Konsequenz ist das BVerfG zurückgeschreckt. Es hat seine Rechtsprechung alsbald mit der Einschränkung versehen, dass Art. 14 I GG doch berührt, ja sogar verletzt sei, wenn eine Abgabe erdrosselnd bzw. konfiskatorisch

wirke, also den Pflichtigen übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige (E 14, 221, 241).

Diese Einschränkung ist aus zwei Gründen auf Kritik gestoßen: **(1)** Sie hat keine praktische Bedeutung. Das BVerfG hat in noch keinem Fall eine Steuer als erdrosselnd bzw. konfiskatorisch beanstandet. **(2)** Sie ist in sich widersprüchlich. Wenn nur einzelne Vermögensgüter von Art. 14 I GG geschützt werden, nicht das Vermögen als solches, dann kann auch ein besonders intensiver Zugriff auf das Vermögen keinen Eingriff in den Schutzbereich des Grundrechts darstellen. Andernfalls würde man den Umfang des Schutzbereichs von der Qualität des Eingriffs her bestimmen.

Trotz der Einschränkung blieb es praktisch dabei: Die Steuer ist die offene Flanke der Eigentumsgarantie.

## **2. Die Kritik, insbesondere Paul Kirchhofs**

An der praktischen Bedeutungslosigkeit von Art. 14 I GG im Steuerrecht vielfach Kritik geübt worden, besonders deutlich und fundiert von dem Bundesverfassungsrichter Paul Kirchhof, u.a. auf den Seiten 126 bis 133 des IV. Bandes des von ihm und Josef Isensee herausgegebenen Handbuchs des Staatsrechts. Die These, die Eigentumsgarantie schütze nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten, verkenne die Verknüpfung von Privateigentum und Steuerrecht, die durch Art. 14 GG erfolge. Wenn Art. 14 II GG von einer Sozialbindung des Eigentums spreche, sei damit in erster Linie die Steuerpflichtigkeit gemeint, die in der Tat nicht an einzelne Vermögensgüter, sondern an das Vermögen insgesamt anknüpfe. Kirchhof rechnet das private Vermögen also im Sinne von Art. 14 I GG zum Eigentum. Damit fällt das Vermögen in den Schutzbereich dieses Grundrechts und lässt die Besteuerung sich als ein Grundrechtseingriff qualifizieren.

Dieser Eingriff ist, so Kirchhof weiter, verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn er sich im Rahmen der Sozialbindung des Eigentums hält. Dieses Rechtfertigungserfordernis gilt nicht nur für die einzelne Steuer, sondern für die Gesamtbelastung mit öffentlichen Abgaben, im Wesentlichen Steuern und

Sozialversicherungsbeiträgen. Die eigentumsgrundrechtliche Sonderstellung der Steuer wird von Kirchhof beendet. Die Besteuerung fügt sich auf dieser Grundlage in das übliche Prüfungsschema von Schutzbereich - Eingriff (= Schranke) - verfassungsrechtliche Rechtfertigung (= Schrankenschranke). Allerdings taugt auf der Rechtfertigungsebene der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit aus den schon dargestellten Erwägungen wenig. Er wird darum durch den sog. Halbteilungsgrundsatz konkretisiert. Das ist allerdings keine Besonderheit der Steuer. Im Anwendungsbereich des Art. 14 GG wird der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch sonst durch andere Formeln konkretisiert, so durch die sogenannten Enteignungstheorien.

### 3. Die Einheitswertbeschlüsse

Vergleicht man die Einheitswertbeschlüsse des 2. Senats des BVerfG, dem Paul Kirchhof angehört hat, mit dessen einschlägigen wissenschaftlichen Veröffentlichungen, so kommt man um die Feststellung nicht herum, dass beide Beschlüsse Kirchhofs Handschrift tragen. Die Sozialpflichtigkeit bedeute, auf das Steuerrecht bezogen, Steuerstaatlichkeit. Der Staat enthalte sich eigener unternehmerischer Tätigkeit, gewährleiste eine privatnützige Eigentumsordnung und partizipiere über die Steuer an den Erfolgen privater Eigentumsnutzung.

**Sachverhalt:** Der Sachverhalt ist einfach, sofern der Unterschied zwischen Einheitswert und gemeinem Wert geläufig ist. Zum Zweck der Vermögensbesteuerung müssen die Vermögensgüter des Steuerpflichtigen, sofern sie nicht in Geld bestehen, bewertet, d.h. in Geld umgerechnet werden. Das BewertungsgG kennt unterschiedliche Methoden, dies zu tun. Der gemeine Wert ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für ein Wirtschaftsgut bei seiner Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 II 1 BewG). Wichtig ist, dass der gemeine Wert bei der jeweiligen Steuerveranlagung ermittelt wird. Er ist also realitätsnah. Einheitswert ist dagegen ein Wert, der für mehrere Steuerveranlagungen in einem gesonderten Einheitswert-Hauptfestsetzungsverfahren festgesetzt wird. Über den Bewertungsmaßstab sagt der Begriff nichts Näheres. Entscheidend ist auch etwas anderes, nämlich dass die Festsetzung von Einheitswerten in der Regel zeitlich vor der Steuerveranlagung liegt und darum, im Unterschied zur Festsetzung gemeiner

Werte, nicht realitätsnah erfolgt. Diesen Nachteil nimmt man wegen der mit Einheitswerten verbundenen Verfahrensvereinfachung in Kauf.

Die Einheitswerte für Grundstücke sind in dem vom BVerfG zu entscheidenden Fall letztmalig zum 1. Januar 1964 festgesetzt worden. In den neuen Bundesländern sind sogar noch die Werte vom 1. Januar 1935 maßgebend. Dies führt infolge der Geldentwertung dazu, dass die Einheitswerte für Grundbesitz den gemeinen Wert dieses Wirtschaftsgutes nur noch annähernd erfassen, während Vermögensgüter, die nach dem Gemeinwertprinzip bewertet werden, mit ihrem tatsächlichen Wert in die Vermögensbesteuerung eingehen. Da nach dem VStG für einheitswertgebundenes und nicht einheitswertgebundenes Vermögen derselbe Steuertarif galt, belastete die Vermögensteuer einheitsgebundenes und nicht einheitswertgebundenes Vermögen ungleich. Die Inhaber einheitswertgebundenen Vermögens wurden durch Niedrigbewertung steuerlich geschont. Das Missverhältnis wuchs in dem Maß, wie trotz Inflation die Einheitswerte nicht aktualisiert werden.

**Lösung:** Das BVerfG hätte sich damit begnügen können, die unterschiedliche Bewertung von Grundvermögen und anderem Vermögen als einen Verstoß gegen Art. 3 I GG, insbesondere als einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip zu beanstanden. Dies hätte niemand überrascht und wäre kaum zu bestreiten gewesen. Das BVerfG hat auch so entschieden.

Das Gericht ist aber darüber hinaus gegangen und hat neben Art. 3 I auch Art. 14 I GG geprüft. Zu diesem Grundrecht macht es zwei grundlegende Aussagen: **(1)** Der steuerliche Zugriff wird auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens begrenzt. Sollte der Gesetzgeber sich entschließen, die Vermögensteuer wieder einzuführen, muss diese als Sollertragsteuer ausgestaltet und darf keine Substanzsteuer sein. **(2)** Die Vermögensteuer darf 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 verbleibt.

Sollertragsteuer bedeutet, dass die Vermögensteuer nur so hoch sein darf, dass sie aus den üblicherweise zu erwartenden Erträgen des Vermögensstammes bezahlt

werden kann. Durch das Konzept der Sollertragsteuer wird dem Vermögensstamm selbst steuerlicher Bestandsschutz zuteil. Dieses Konzept wird maßgeblich damit begründet, dass die Vermögensteuer als wiederkehrende Steuer auf das ruhende Vermögen ausgestaltet ist, das seinerseits aus schon versteuertem Einkommen besteht. Ruhendes Vermögen dürfe angesichts der steuerlichen Vorbelastung des Einkommens in seiner Substanz nicht angegriffen werden, weil dies auf längere Sicht eine Konfiskation bedeute, die unzulässig sei.

Neben der Begrenzung auf die Sollerträge wird die Vermögensteuer durch den Halbteilungsgrundsatz begrenzt. Die Vermögensteuer dürfe zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die Gesamtbelastung der Sollerträge durch diese und andere Steuern, namentlich die Einkommensteuer, bei einer typisierenden Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibe. Eine nähere Begründung für diesen das Steuerverfassungsrecht revolutionierenden, die gegenwärtigen Spitzensteuersätze als Obergrenze festschreibenden Satz gibt das Karlsruher Gericht nicht. Man findet allenfalls Begründungssätze, so die Aussage, der Steuergesetzgeber dürfe nicht beliebig auf Privatvermögen zugreifen, weil Art. 14 GG dessen Privatnützigkeit und die Verfügungsbefugnis über selbst geschaffene Vermögenspositionen schütze. Das Halbteilungskriterium gilt nach dem Wortlaut des Vermögen- und des Erbschaftsteuerbeschlusses wohl nur für Steuern, die einen Vermögenserwerb oder -bestand belasten, der Ausdruck eigener Leistungsfähigkeit ist. Diese Begrenzung geht aus dem Einheitswertbeschluss des BVerfG zur Erbschaftsteuer hervor, der am selben Tag ergangen ist wie der Vermögensteuerbeschluss. Der Zugriff des Steuergesetzgebers auf den Erwerb von Todes wegen findet seine Grenze erst dort, wo die Steuerpflicht den Erwerber übermäßig belastet und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte grundlegend beeinträchtigt (BVerfGE 93, 165 Leitsatz 2). In Bezug auf die Erbschaftsteuer ist das BVerfG also bei seiner bisherigen Rechtsprechung verblieben, die, wie gezeigt, keine effektive Schranke aufrichtet. Andererseits hat der Gesetzgeber die Entscheidungen des BVerfG zum Anlass genommen, den Spitzensteuersatz der Erbschaftsteuer von 70 auf 50 Prozent zu senken (§ 19 I ErbStG).

Die Ausführungen des BVerfG würde ich im Hinblick auf die Systematik von Art. 14 GG wie folgt verstehen: **(1)** Das Vermögen als solches fällt unter den verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriff. <sup>Beim ererbten Vermögen fraglich.?</sup> **(2)** Die Besteuerung ist ein Eingriff in den Schutzbereich von Art. 14 GG. **(3)** Der Eingriff lässt sich verfassungsrechtlich rechtfertigen, solange die Steuer im Rahmen der Sozialbindung des Eigentums verbleibt. **(4)** Das ist grundsätzlich der Fall, solange die Grenze hälftiger Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand nicht überschritten wird. **(5)** Das Kriterium der hälftigen Teilung kann mit dem Wort "zugleich" in Art. 14 II GG in gewisser Weise verfassungsrechtlich absichern. Das BVerfG deutet "zugleich" im Sinne von "zu gleichen Teilen". **(6)** Steuern auf den Vermögensbestand sind überdies im gegenwärtigen Steuersystem als Sollertragsteuern auszugestalten, nicht als Substanzsteuern.

#### **4. Folgerungen aus den Einheitswert-Beschlüssen**

Die verfassungsrechtliche Problematik von Art. 14 I GG ist zu komplex, als dass man von nur einer Entscheidung des BVerfG eine abschließende Klärung erwarten dürfte. Diese Entscheidung ist wohl eher als erster Schritt zu einer Neukonzeption der freiheitsgrundrechtlichen Schranken öffentlicher Abgaben aufzufassen. Von den zahlreichen Punkten, die noch offen sind, will ich einige nennen:

**(1)** Bedeutet die Entscheidung tatsächlich, dass das Vermögen als solches in den Schutzbereich von Art. 14 GG fällt? Wie ist dann zu erklären, dass das Gericht am selben Tag den Halbteilungsgrundsatz auf die Erbschaftsteuer nicht angewandt hat?

**(2)** Profitieren von der Entscheidung auch juristische Personen, für die Art. 14 I gemäß Art. 19 III GG seinem Wesen nach anwendbar ist? Dabei ist zu bedenken, dass im verfassungsrechtlichen Sinne auch Personenhandelsgesellschaften juristische Personen sind.

**(3)** Welche Steuern werden von der Gesamtbetrachtung der Steuerbelastung erfasst? Auch die Verbrauchsteuern? Erstreckt sich die Entscheidung auch auf Sozialversicherungsabgaben, die zu Steuern hinzukommen? Trifft es zu, dass das BVerfG erstmals die Gesamtabgabenbelastung in den Blick nimmt?

**(4)** Ist Berechnungsgrundlage für das Kriterium der hälftigen Teilung das Brutto- oder das um Aufwendungen zur Erwerbs- und zur Existenzsicherung bereinigte Nettoeinkommen?

Die Unsicherheiten über den Halbteilungsgrundsatz kommen in einer Entscheidung des BFH aus dem Juli 1998 zum Ausdruck (NJW 1998, 3223), in der dieses Gericht einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheides im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes abgelehnt hat. Der Antragsteller hat dort geltend gemacht, ein Steuerbescheid für das Jahr 1993 sei rechtswidrig, weil seine Gesamtbelastung aus Einkommen- und Vermögensteuer sich auf 56 % belaufe. Der BFH lässt es offen, ob die Entscheidung des BVerfG lediglich eine unverbindliche Meinungsäußerung bedeute, denn jedenfalls könne sie erst ab 1997 Wirkungen zeitigen. Diese Argumentation wird dem BFH mit voranschreitender Zeit bald abgeschnitten sein.

Die hier anklingende Skepsis an dem Halbteilungsgrundsatz ist meines Erachtens nicht berechtigt. Sie übersieht den langen Atem des BVerfG. Die Entscheidung wird keine Eintagsfliege bleiben, weil sie eine Antwort auf ein Problem zu geben versucht, das dauerhaft ist; das Standortproblem und die im Verhältnis zu anderen Staaten hohe Belastung der deutschen Wirtschaft mit Steuern und Sozialversicherungsabgaben. Man kann gegen das Kriterium auch schlecht einwenden, die Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft liege derzeit bei 55 bis 65 Prozent, so dass sich ein Halbteilungsgrundsatz nicht durchhalten lasse. Denn erstens ist das Kriterium so flexibel formuliert, dass Ausnahmen möglich bleiben, und zweitens hat die permanente Missachtung eines steuerverfassungsrechtlichen Grundsatzes in einem anderen Bereich, der Familienbesteuerung, das BVerfG auch nicht gehindert, das Gebot einer realitätsgerechten Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten bei der Besteuerung über mehr als 10 Jahre anzumahnen. Es gibt andere Beispiele für verfassungsrechtliche Anforderungen, die erst allmählich durchgesetzt werden konnten, weil sie im Zeitpunkt ihrer Proklamation in einem zu großen Widerspruch zum einfachen Gesetzesrecht gestanden haben, z.B. die Ausdehnung des Vorbehalts des Gesetzes.

Praktische Auswirkungen wird der Halbteilungsgrundsatz in erster Linie im Unternehmensteuerrecht haben, denn die Abgabenbelastung von Unternehmen liegt unstreitig und deutlich über einer Quote von etwa 50 %. Natürliche Personen haben eine solche Last seltener zu tragen. Die Beschäftigung mit dem

Halbteilungsgrundsatz dürfte weiterhin den Blick dafür schärfen, dass nicht zuletzt durch Abschreibungs- und Sonderabschreibungsregelungen nur knapp 60 % des Volkseinkommens der Besteuerung unterliegen.

## II. Die Sozialpfandbriefe (zu dieser Entscheidung Hey, BB 2002, 2312)

**Sachverhalt:** Um die Attraktivität bestimmter langfristiger Schuldverschreibungen des Bundes (Laufzeit bis zu 70 Jahre) zu steigern, wird 1952 die Steuerfreiheit der Zinserträge unbefristet gesetzlich festgeschrieben. Daraufhin werden die Schuldverschreibungen trotz einer Verzinsung, die unterhalb des damals Marktüblichen lag, in großem Umfang gezeichnet, insbesondere von Versicherungsgesellschaften, die Kapital langfristig anlegen wollen. Von dem Zeichnungserlös profitierte in den 50er Jahren der soziale Wohnungsbau. 1992 wird die Steuerfreiheit der Zinserträge vom Gesetzgeber aufgehoben, was zu erheblichen Kurseinbußen bei den Schuldverschreibungen führt (ca. 30 %).

Hiergegen richten sich Verfassungsbeschwerden, die das BVerfG teils für unzulässig, jedenfalls für unbegründet hält.

**Lösung:** Art. 14 GG ist nach der Ansicht des BVerfG weder durch den Steuerzugriff noch durch den Kursverlust berührt, denn er schützt nicht den Tauschwert von Wertpapieren, erst recht keine Renditeerwartung, sondern nur den Kapitalstamm, der nach Ablauf der Laufzeit zu 100 % zurückgewährt wird.

Das Rechtsstaatsprinzip bietet Schutz auch gegen hier vorliegende tatbestandliche Rückanknüpfungen. Im vorliegenden Fall ist zu berücksichtigen, dass es sich zwar um einen noch nicht abgeschlossenen Sachverhalt handelt, dass die maßgebende Investitionsentscheidung aber in der Vergangenheit liegt. Erklärungen der Bundesregierung, die in der Vergangenheit die Steuerbefreiung aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht antasten wollte, hält das BVerfG für verfassungsrechtlich irrelevant. In einer Abwägung stellt es fest, dass der Gesetzgeber jedenfalls nicht fehlerhaft gehandelt hat, als er die Vertrauensschutzinteressen der Kapitalanleger hinter die Bewältigung der finanziellen Lasten der deutschen Wiedervereinigung als



überragenden Belang des Gemeinwohls hat zurücktreten lassen. Letztlich gibt das Gericht dem allgemeinen staatlichen Finanzbedarf damit grundsätzlichen Vorrang vor dem Vertrauensschutz. Das hat Hey – wohl zu Recht – von einem Dispositionsschutz nach Kassenlage sprechen lassen.

In einer Bewertung dieser Entscheidung ist zu sagen:

1. Das Gericht bestätigt den Wechsel von einem veranlagungszeitraumbezogenen zu einem dispositionsschutzbezogenen Rückwirkungskonzept, der mit der Schiffsbaubeteiligungsentscheidung (E 97, 67) eingeleitet worden ist.
2. Praktische Konsequenzen ergeben sich daraus kaum.