

Vorlesung und Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 1. November 2004

I. Die Bedeutung von Art. 6 I GG für das Steuerrecht

Art. 6 I GG stellt Ehe und Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Die Norm ist dreierlei: eine Institutsgarantie, ein Eingriffsabwehrrecht und ein Fördergebot (BVerfGE 80, 81, 92 f.).

Die Institutsgarantie schreibt Ehe und Familie als zivilrechtliche Institute fest. So wird man mit guten Gründen die These vertreten können, dass die gesetzliche Anerkennung einer gleichgeschlechtlichen Ehe gegen Art. 6 I als Institutsgarantie verstößt. Diese Frage ist gegenwärtig Gegenstand eines Verfassungsprozesses, wobei der Bundesgesetzgeber, um das rechtliche Konfliktpotential zu mindern, von einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft, nicht Ehe spricht. Die Institutsgarantie ist für das Ehe- und Familienrecht relevant, nicht für das Steuerrecht. Steuerrechtliche Institute, z.B. das Ehegatten-Splitting, unterfallen ihr nicht.

Als Eingriffsabwehrrecht verbietet Art. 6 I staatliche Maßnahmen, welche die Ehe oder die Familie stören oder sonst beeinträchtigen oder gegenüber anderen Formen menschlichen Zusammenlebens benachteiligen, ohne dass dies jeweils zu rechtfertigen wäre.

Als Fördergebot verpflichtet Art. 6 I den Staat dem Grunde nach, Ehe und Familie zu fördern. Das Fördergebot erreicht nicht das Maß an Verbindlichkeit, welches der Institutsgarantie oder dem Eingriffsabwehrrecht eigen ist. Seine Bedeutung zeigt sich vor allem in der Rechtfertigung von Begünstigungen für Ehe und Familie vor dem Gleichbehandlungsgebot.

Sowohl das Abwehrrecht als auch das Fördergebot möchte ich an einem steuerrechtlichen Beispielsfall verdeutlichen.

1. Abwehrrecht

Die abwehrrechtliche Dimension liegt folgendem Sachverhalt zugrunde, über den das BVerfG 1957 zu entscheiden hatte (E 6, 55).

Sachverhalt: Die Eheleute E sind beide berufstätig. Sie werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Nach dem 1957 geltenden Recht geschieht dies in der Weise, dass die zu versteuernden Einkünfte zusammengerechnet werden und dann ein progressiver Tarif auf die Summe beider Einkünfte angewendet wird. Die Eheleute E machen geltend, dies sei eine Benachteiligung der Ehe, weil bei getrennter Veranlagung die Summe der von den Partnern getrennt zu zahlenden Steuer bei gleichem zu versteuerndem Einkommen wegen des geringeren Progressionseffekts geringer sei als bei ihnen.

Rechenbeispiele zur Verdeutlichung: Erzielen beide Eheleute jeweils 50.000 Euro zu versteuerndes Einkommen, so schulden sie bei getrennter Veranlagung und einem Steuersatz von 20 % auf 50.000 Euro zusammen 20.000 Euro ESt; bei gemeinsamer Veranlagung und einem progressionsbedingt höheren Steuersatz von 40 % liegt die Steuerschuld dagegen bei 40.000 Euro.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) erheben die Eheleute gegen den Steuerbescheid Anfechtungsklage zu den Finanzgerichten (§§ 33, 40 I FGO). Das Finanzgericht setzt das Verfahren nach Art. 100 I GG aus und legt dem BVerfG die Frage vor; ob § 26 EStG a.F. mit Art. 6 I GG vereinbar ist.

Lösung: Das BVerfG geht davon aus, dass Art. 6 I GG dem Staat gebietet, Ehe und Familie zu fördern und vor Beeinträchtigungen durch andere Kräfte zu bewahren, und dem Staat verbietet, Ehe und Familie im Vergleich mit anderen Formen des menschlichen Zusammenlebens zu benachteiligen. Aus staatlicher Sicht stehe die Norm einer Benachteiligung, nicht einer Begünstigung entgegen. Eine solche Benachteiligung liege hier vor. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten sei eine

Durchbrechung des Prinzips der Individualbesteuerung, wonach jeder Steuerpflichtige seine Einkünfte getrennt von den Einkünften anderer in einem gesonderten Verfahren versteuert. Eine solche Abweichung sei bei Eheleuten schon aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung denkbar und sinnvoll. Sie dürfe aber nicht zu einer Benachteiligung der Eheleute im Vergleich mit der Individualbesteuerung führen. Diese liege hier aber vor, weil die Zusammenveranlagung bei Doppelverdienern zu einer Steuerprogression führe, zu der es bei getrennter Veranlagung nicht käme. Rechtfertigende Gründe dafür seien nicht ersichtlich. Die Zusammenveranlagung von Eheleuten in der beschriebenen Form sei in der NS-Zeit eingeführt worden aus dem arbeitsmarktpolitischen Bestreben, Frauen vom Arbeitsmarkt zu verdrängen, indem ein Zuverdienst zum Einkommen des Mannes durch die Steuerprogression unattraktiv gemacht worden ist. Das Ziel, die Ehefrau ins Haus zurückzuführen, vom BVerfG edukatorischer Effekt genannt, vermöge die Benachteiligung der Ehe schon deshalb nicht zu rechtfertigen, weil es seinerseits mit Art. 3 II GG unvereinbar sei. Im Ergebnis verstieß § 26 EStG a.F. darum gegen Art. 6 I GG.

2. Das Splitting-Verfahren als Beispiel für das Fördergebot

Die Entscheidung des BVerfG hat den Anstoß zur Einführung des bis heute geltenden Ehegatten-Splitting gegeben (§§ 26 ff. EStG). Das Splitting hält zwar an der Zusammenveranlagung von Eheleuten fest. Es gestaltet diese aber so aus, dass Eheleute im Verhältnis zu anderen, individuell veranlagten Steuerpflichtigen nicht benachteiligt, sondern begünstigt werden. Im Übrigen wird Eheleuten das Recht gewährt, abweichend vom Grundsatz der Zusammenveranlagung die getrennte Veranlagung und damit die Individualbesteuerung zu wählen (§ 26 I 1 EStG). Individualveranlagung findet statt, wenn sich ein Ehepartner dafür ausspricht (§ 26 II EStG).

Zusammenveranlagung bedeutet nach § 26b EStG, dass die Einkünfte der Ehegatten zusammengerechnet und den Ehegatten gemeinsam zugerechnet werden und dass die Ehegatten sodann gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Dies ist noch kein Unterschied zu der Rechtslage, die das BVerfG zu beurteilen hatte. Der Unterschied zeigt sich an der neu hinzugekommenen Vorschrift

des § 32a V EStG. Danach berechnet sich für jeden Ehegatten die tarifliche Einkommensteuer auf der Grundlage der Hälfte des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens. Die Steuerschulden werden sodann im Rahmen der Zusammenveranlagung addiert. Dies führt zu Vorteilen bei der Steuerprogression, die ich mit zwei Rechenbeispielen verdeutlichen will.

Beispiel 1: Ehemann X hat ein zu versteuerndes Jahreseinkommen von 80.000 Euro, Ehefrau X ist Hausfrau und hat kein Einkommen. Die Ehe ist kinderlos. Würde Ehemann X individuell besteuert, so hätte er nach dem Spitzensteuersatz (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG) grundsätzlich 45 % seines Einkommens als Steuer abzuführen. Dies sind 36.000 Euro. Das Splittingverfahren führt zu Folgendem: **(1) (Die Zahlen bitte notieren, um den Vergleich mit Beispiel 2 zu erleichtern.)** Die Einkommen von Ehemann und Ehefrau X sind zu addieren: 80.000 Euro + 0 Euro = 80.000 Euro. **(2)** Dieser Wert ist durch 2 zu dividieren: $80.000 \text{ DM} : 2 = 40.000 \text{ Euro}$. **(3)** Auf diesen Betrag ist der Steuertarif anzuwenden. Wir unterstellen dabei, dass für ein zu versteuerndes Einkommen von 40.000 Euro ein Steuertarif von $33 \frac{1}{3}$ Prozent gilt. Folglich ergibt sich für jeden Ehegatten eine Steuerschuld von $33 \frac{1}{3} \%$ von 40.000 Euro = ca. 13.000 Euro. **(4)** Wegen der gemeinsamen Veranlagung ist dieser Betrag mit 2 zu multiplizieren, ergibt 26.000 Euro. **(5)** Im Fall der Eheleute X führt die gemeinsame Veranlagung mit Splitting-Tarif darum im Vergleich zu einer Individualbesteuerung des Einkommens von Ehemann X zu einem Vorteil von ca. 14.000 Euro

Beispiel 2: Herr und Frau Y sind verheiratet und haben zwei Kinder. Beide sind berufstätig. Jeder erzielt ein zu versteuerndes Einkommen von 40.000 Euro. Bei einem Steuertarif von $33 \frac{1}{3} \%$ hätten sowohl Herr Y als auch Frau Y bei getrennter Veranlagung ca. 13.000 Euro an Einkommensteuer zu zahlen, zusammen also ca. 26.000 Euro. Im Rahmen des Ehegattensplitting ergibt sich Folgendes: **(1)** Die Einkommen von Ehemann und Ehefrau Y sind zu addieren: 40.000 Euro + 40.000 Euro = 80.000 Euro. **(2)** Dieser Wert ist durch 2 zu dividieren: Ergebnis 40.000 Euro. **(3)** Auf diesen Betrag ist der Steuertarif von dann $33 \frac{1}{3} \%$ anzuwenden: ein Drittel von 40.000 Euro macht gut 13.000 Euro. **(4)** Dieser Wert ist mit 2 zu multiplizieren. Dies führt zu einer Gesamtbelastung der gemeinsam veranlagten Eheleute Y von gut 26.000 Euro. In dem zweiten Fall ergibt sich durch das Splitting kein Steuervorteil gegenüber einer getrennten Steuerveranlagung. Die Steuerentlastung durch das Splitting tritt demnach nur bei unterschiedlich hohem

Einkommen ein. Sie ist um so größer, je weiter die Einkommen der Ehegatten voneinander differieren.

Das BVerfG sieht das Splitting nicht als Privileg an, sondern wegen der Teilhabe beider Ehegatten am Einkommen als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (BVerfGE 61, 319, 346). Überdies sei es familienfreundlich, weil der Steuervorteil steige, wenn das Einkommen typischerweise der Ehefrau in den Zeiten der Kinderbetreuung sinke. Das Splittingvorteil lasse sich darum durch Art. 6 I an Art. 3 I GG rechtfertigen. Nach Ansicht des BVerfG knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität einer intakten Durchschnittsehe mit Kindern an.

Gerade hier setzt die rechtspolitische Kritik am Ehegattensplitting und die Forderung nach einem Familiensplitting an. Das Ehegattensplitting bewirke nicht mehr regelmäßig zugleich eine Familienförderung. Bei der Einführung des Ehegattensplitting Ende der 50er Jahre konnte mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erwartet werden, dass ein Ehepaar nach der Heirat Kinder bekommen und großziehen werde und dass weiterhin das Paar ein Leben lang verheiratet bleiben würde. Beides lässt sich heute nicht mehr ohne weiteres erwarten. Etwa ein Drittel aller Ehen bleibt kinderlos, und ein weiteres Drittel wird nach einigen Jahren geschieden. Die Erwartung, dass durch das Splitting die Familie gefördert werde, lässt sich heute nicht mehr ohne weiteres aufrechterhalten. Statt dessen wächst die Zahl alleinerziehender Eltern.

Vor diesem Hintergrund gewinnt die Forderung an Gewicht, durch ein eheunabhängiges Familiensplitting Eltern steuerlich zu entlasten. Dieser Forderung ist der Gesetzgeber inzwischen unter dem Druck des Bundesverfassungsgerichts teilweise nachgekommen. Einschlägig sind mehrere Entscheidungen aus dem November 1998 (E 99, 216 ff.).

II. Die Bedeutung der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG für das Steuerrecht

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.

1. Die alte Rechtsprechung des BVerfG

a) 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.

b) 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.

2. 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, u.a. die Gemeinwertmethode und die Einheitswertmethode. 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 Steuererveranlagungen 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 Spitzensteuersätze von 50 % als Obergrenze festsetzenden

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). Indem der Gesetzgeber die Spitzensteuersätze der Einkommensteuer in den letzten Jahren kontinuierlich gesenkt hat, hat er sich wieder Spielraum geschaffen. Man darf aber wohl fragen, welchen Sinn die Ausnutzung solcher Spielräume durch neue Steuern oder eine Wiedereinführung der Vermögensteuer hat (was alles mit zusätzlichem Verwaltungsaufwand verbunden ist), wenn derselbe fiskalische Effekt durch eine Wiedererhöhung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer erreicht werden kann, die jedenfalls diesen Verwaltungsaufwand vermeidet, der auch den Steuerpflichtigen belastet.

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. [Beim ererbten Vermögen fraglich.]. **(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.

3. 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 nach wie vor 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.