

# Abschied vom Halberteilungsgrundsatz

## Das Bundesverfassungsgericht stärkt die Gestaltungsfreiheit des Steuer- gesetzgebers

Oliver Sauer

Anna H-G



Mit seiner Entscheidung zur Vermögenssteuer aus dem Jahre 1995 hatte das Bundesverfassungsgericht unter der Federführung von Richter Paul Kirchhof den Gesetzgeber dahingehend festgelegt, dass die Gesamtsteuerlast sich höchstens "in der Nähe einer hälftigen Teilung" zwischen Steuerzahler/in und Fiskus bewegen dürfe. Diesen sog. Halberteilungsgrundsatz im Steuerrecht hat das Gericht nun wieder verabschiedet.

Der Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Vermögenssteuer<sup>1</sup> brachte seinerzeit eine echte verfassungsdogmatische Novität:

"Die Vermögenssteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die *steuerliche Gesamtbelastung* des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abzehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen *in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt* [...]"<sup>2</sup> [Hervorhebung nur hier]

Der steuerverfassungsrechtliche Halberteilungsgrundsatz war geboren. Die maximal zulässige Steuerbelastung hatte sich von nun an, so die verbreitete Meinung, von Verfassungs wegen allgemein an einer In-etwa-50 %-Quote zu orientieren. Die akademischen Vorarbeiten von Berichterstatler Kirchhof<sup>3</sup> schienen damit mit 7 zu 1 Stimmen<sup>4</sup> zu geltendem Verfassungsrecht geronnen zu sein.

### Ein obiter dictum, das keines sein wollte,...

Die doch recht präzise Vorgabe an den Steuergesetzgeber musste nicht nur in der Sache erstaunen: Aus Art. 14 Abs. 2 S. 2 Grundgesetz (GG), der statuiert, der Gebrauch des Eigentums solle "zugleich" dem Wohl der Allgemeinheit dienen, sollte ernsthaft folgen, dass eine Aufteilung der Vermögenswerte (höchstens) "zu gleichen Teilen" zwischen Privaten und Steuerstaat verfassungsrechtlich vorgegeben sei?<sup>5</sup> Ein Westfale, naturgemäß "zugleich" Deutscher, ist also beides "zu gleichen Teilen", also zu je 50 %? Und wenn er dann darüber hinaus auch noch - es wird sich kaum je vermeiden lassen - "zugleich" Europäer ist, dann ist er dies alles zu je einem Drittel...? Erhellend mag hier wirken, dass das "zugleich" in der englischen Fassung des GG mit "also" übersetzt wird (und nicht mit "to equal shares") und in der französischen Fassung mit "en même temps" (und nicht "à parts égales").<sup>6</sup> Vielmehr musste sie auch deswegen erstaunen, weil solcherlei Ausführungen anlässlich des zu entscheidenden Falles gar nicht angezeigt waren: In erster Linie ging es um die unterschiedliche vermögenssteuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen; zu prüfen war mithin ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Über eine entsprechende Vorlage des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz hatte das BVerfG zu entscheiden. Der genannten Vorgaben an den Steuergesetzgeber für eine

*zukünftige* Regelung im Sinne des Halberteilungsgrundsatzes bedurfte es zur Entscheidung *dieser* Frage nicht.<sup>7</sup> Demnach: ein bloßes sog. obiter dictum<sup>8</sup> des Verfassungsgerichts.

Und wer noch nicht genug gestaunt hatte, konnte diesem obiter dictum auch noch entnehmen, dass es gar keines sein wollte. Es begann nämlich, sachlich unzutreffend, mit den Worten:

"Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Vermögens durch Einkommen- und Vermögensteuer [...] bilden für den Senat [...] als *tragende Gründe* den Maßstab seiner verfassungsrechtlichen Prüfung: [...]"<sup>9</sup> [Hervorhebung nur hier]

Die Umetikettierung ist allzu durchsichtig: Tragende Gründe sind tragende Gründe - oder eben nicht. Sie werden jedenfalls nicht zu solchen dadurch, dass man ihnen das Gütesiegel "tragende Gründe" rhetorisch aufprägt.

Unterm Strich etwas zu viel des Erstaunens im Steuerverfassungsrecht?

### ...und seine Korrektur durch BFH und BVerfG

In der Tat. Und deshalb wohl hat das BVerfG jetzt<sup>10</sup> einen Fall, der wiederum nicht zwingend Anlass bot - je nach Berechnungsmo-

### Anmerkungen:

- 1 Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Amtliche Sammlung (BVerfGE) Band 93, 121 ff.
- 2 BVerfGE 93, 121 (138).
- 3 Grundlegend Kirchhofs Referat "Besteuerung und Eigentum" auf der Staatsrechtslehrertagung 1980, abgedruckt in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL) Band 39, 1981, 213 ff., zur Intensität der Besteuerung ebd., 270 ff.; vgl. ferner z.B. sein Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag "Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?", 1988, F 19 f.
- 4 Richter Böckenförde trug die Entscheidung nur im Ergebnis, nicht aber in der Begründung mit, s. BVerfGE 93, 121 (149).
- 5 Eine "bauernschlaue Interpretation des Grundgesetzes" witterte hier zu Recht Prantl, Heribert, in: *Süddeutsche Zeitung (SZ)* vom 29.7.1999, 11. Vgl. dazu auch den ebenso klugen wie amüsanten Beitrag von Sandler, Horst, Der Halberteilungsgrundsatz und die Etymologie, in: *Neue Juristische Wochenschrift (NJW)* 2000, 2481 f.
- 6 Vgl. Gas, Tonio, Keine halben Sachen beim Halberteilungsgrundsatz, in: *Landes- und Kommunalverwaltung (LKV)* 2006, 259 (260).
- 7 So nachdrücklich schon Richter Böckenförde in seinem Sondervotum, BVerfGE 93, 121, 149 f.
- 8 Lat.: "nebenbei gesagt". In der juristischen Fachsprache Bezeichnung für Teile einer gerichtlichen Entscheidung, die für die Entscheidung des Rechtsstreits nicht tragend sind, sondern überschießende rechtliche Erwägungen - "nebenbei Gesagtes" eben - enthalten.
- 9 BVerfGE 93, 121 (137).
- 10 Beschluss vom 18.1.2006 - 2 BvR 2194/99, in: *NJW* 2006, 1191.

„dus hätte man die 50 %-Marke nämlich gar nicht gerissen“<sup>11</sup> -, dazu genutzt, besagte Fehlentwicklung zu korrigieren. Vergrößernd ging es um folgenden Sachverhalt:

Im Streitjahr 1994 wurden die Beschwerdeführer zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte lag bei knapp 650.000 DM. Die Gesamtbelastung mit Einkommenssteuer in Höhe von etwa 260.000 DM und Gewerbesteuer in Höhe von etwa 113.000 DM betrug nach ihren Berechnungen, bezogen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte, gut 57 %.

Vor dem zuständigen Finanzgericht hatten sie erfolglos auf eine dem Halbteilungsgrundsatz entsprechende Herabsetzung der Einkommenssteuerlast geklagt. 1999 lag der Fall dem Bundesfinanzhof (BFH) in München, dem höchsten deutschen Finanzgericht, zur Entscheidung vor. Auch der BFH wies die Klage ab.<sup>12</sup> Er hatte damit seinerzeit schon im Wesentlichen zutreffend ent-

betreffe. Die Kritiker hingegen beharrten darauf, dass der verfassungsrechtlich verbriefte Halbteilungsgrundsatz im gesamten Steuerrecht zu beachten sei.<sup>15</sup>

Gegen die ablehnende Entscheidung des BFH legten die Betroffenen Verfassungsbeschwerde ein. Und das BVerfG hat jetzt die Entscheidung des BFH im Wesentlichen bestätigt und damit dessen vermeintlichen "Gesetzesbruch" gebilligt: Den Ausführungen zum Halbteilungsgrundsatz komme keine Bindungswirkung zu; zu den *tragenden Gründen* der Entscheidung BVerfGE 93, 121 zur Vermögenssteuer gehörten diese nicht.<sup>16</sup> Und, ein Paukenschlag: Eine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze für Steuern in der Nähe einer hälftigen Teilung, mithin der Halbteilungsgrundsatz, lasse sich aus dem Grundgesetz ohnehin nicht ableiten.<sup>17</sup>



schieden - und dafür teils erhebliche Prügel einstecken müssen, etwa den Vorwurf des "Gesetzesbruches".<sup>13</sup>

Der rechtliche Hintergrund für diese Prügel findet sich in der oben bereits eingeführten Unterscheidung zwischen den tragenden Gründen einer Entscheidung einer- und sog. obiter dicta andererseits. Jedenfalls die Entscheidungsformel (der sog. Tenor) und nach überwiegender Ansicht auch die *tragenden Gründe* einer Entscheidung des BVerfG binden gemäß § 31 Abs. 1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) alle Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden.<sup>14</sup> *Obiter dicta* hingegen binden rechtlich niemanden.

Der BFH nun sah die Ausführungen des BVerfG zum Halbteilungsgrundsatz im Beschluss zur Vermögenssteuer als unverbindliches obiter dictum, das den vorliegenden Fall (Kumulation von Einkommens- und Gewerbesteuer) ohnehin auch gar nicht

### Gestaltungsfreiraum für den Steuergesetzgeber

Nun mag man ja politisch trefflich darüber streiten, ob es überhaupt sinnvoll ist, (deutlich) mehr als die Hälfte namentlich des Einkommens wegzusteuern. Zu befürchten stehen könnte, dass das sozialstaatlich umzuverteilende Steueraufkommen jenseits eines "Optimalbesteuerungssatzes" nicht nur nicht steigen, sondern sogar sinken könnte, was angebotsorientierte Ökonomen mit der sog. Laffer-Kurve zu beschreiben pflegen.<sup>18</sup> Dieses Modell hat eine gewisse Plausibilität auf seiner Seite: Wer würde nicht vielleicht die Hände in den Schoß legen bei einer Grenzbesteuerung von, sagen wir, 70 oder 80 %, die dann natürlich auch keinerlei (Mehr-)Einnahmen brächte? Unbesehen pauschal wird man den Lafferschen Ansatz allerdings nicht vertreten können. Oder anders: es dürfte auf die Steuerart ankommen.

Zu bedenken sind in diesem Zusammenhang die Eckpunkte, die

das BVerfG nunmehr für die Besteuerung im Wesentlichen vorgegeben hat: Ungeachtet der Verabschiedung des Halbteilungsgrundsatzes muss die Verhältnismäßigkeit des staatlichen Steuerzugriffs gewahrt sein, und zwar in der Weise, dass "die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar" bleibt.<sup>19</sup> Die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen darf für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.<sup>20</sup>

Wirtschaftlicher Erfolg meint die *eigene* wirtschaftliche Leistung. Äquivalent eigener Leistung ist insbesondere eine Erbschaft in aller Regel nicht. Der wirtschaftliche Erfolg, der hierin zum Ausdruck kommt, ist im Regelfall ausschließlich derjenige des Erblassers oder der Erblasserin. So hat denn das BVerfG gerade für das Erbrecht auch den weiten Spielraum des Steuergesetzgebers mehrfach betont.<sup>21</sup> Politisch erschiene es daher nicht fernliegend, an dieser Steuerschraube zu drehen. Im Erbschaftssteuerrecht gilt ein Stufentarif. Der maximale Erbschaftssteuersatz beträgt gemäß § 19 I Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) in Steuerklasse III 50 % (allgemein), in Steuerklasse II (Verwandte, u.a. Eltern, Geschwister) 40 %, in Steuerklasse I (insb. Ehegatten und Kinder) 30 % und wird jeweils erhoben ab einem Betrag von - knapp 26 Millionen Euro.<sup>22</sup>

### Steuerlast primär politisch zu entscheidende Frage

Mit der neuen Entscheidung des Zweiten Senats erst recht vom Tisch sein dürften etwas gewagte dogmatische Ansätze in der Literatur, die mit Blick auf die Wertentscheidung des Verfassungsgebers für den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 I GG) für eine gleichsam "verschärfte Halbteilung" bei Erbschaften unter nahen Familienangehörigen votierten: Mindestens zwei Drittel (!) des Vermögens sind bzw. waren nach diesen Stimmen aus Verfassungsgründen steuerfrei zu übertragen.<sup>23</sup> Zwar ist das sog. familiäre Gebrauchsvermögen wegen Art. 6 I GG in der Tat zu schonen.<sup>24</sup> Dies ist freilich mit den entsprechenden Steuerfreibeträgen auch in (völlig) hinreichender Form geschehen: zurzeit 307.000,- Euro für Ehegatten, für Kinder 205.000,- Euro.<sup>25</sup> Weitergehende "Sondervergünstigungen" unabhängig von der Höhe des übertragenen Vermögens erscheinen demgegenüber als politischer Luxus.<sup>26</sup> Ferner könnte in die Diskussion um eine Wiedereinführung der Vermögenssteuer durch die neue Entscheidung des BVerfG wieder Bewegung kommen.<sup>27</sup>

Wie dem auch immer sein mag: Der steuerverfassungsrechtliche Halbteilungsgrundsatz ist weitestgehend, wenn nicht gänzlich, verabschiedet.<sup>28</sup> Zu Recht. Der Steuergesetzgeber ist insofern wieder in die eigene politische Verantwortung entlassen. Ob und inwieweit er diese zurückgewonnene Prerogative wahrnimmt und wahrnehmen will, muss und wird sich zeigen. Unter wirtschaftlichen Globalisierungsbedingungen weist der allgemein-politische Trend bekanntlich in Richtung Senkung der Steuersätze. Von Verfassungs wegen jedenfalls - so das deutliche Signal aus Karlsruhe - hat der Gesetzgeber hier zur Gestaltung weitaus freiere Hand als bislang angenommen. Mit Verweis darauf, dass ihm wegen des Halbteilungsgrundsatzes die Hände gebunden seien, kann ein Steuerprojekt nicht mehr ad acta gelegt werden.

### Vom Schnittmuster geschorener Schafe

"Ein guter Hirte schert seine Schafe, aber er zieht ihnen nicht das Fell ab", zitiert Paul Kirchhof gerne einen Grundsatz Friedrichs des Großen aus dessen zweitem politischen Testament von 1768. Das ist auch weiterhin zutreffend, steuerpolitisch wie verfassungsrechtlich. Dass sich dem Grundgesetz allerdings entnehmen lassen soll, dass der gute Hirte seinen Schafen ungefähr die Hälfte

der Wolle am Leib belassen müsse (oder gar wie das diesbezügliche Schnittmuster auszusehen habe), dafür gibt es - wie der Zweite Senat jetzt in begrüßenswerter Weise klargestellt hat - keinerlei Anhaltspunkte. Diesen Umstand wird auch der grundrechtsdogmatische Schöpfer des Halbteilungsgrundsatzes zur Kenntnis nehmen müssen.

Kirchhof indes scheint auf seiner Linie einstweilen zu beharren. In einem Interview<sup>29</sup> forderte er jüngst, kaum verklausuliert, die Bürger/innen zu Verfassungsklagen gegen die bevorstehende Mehrwertsteuererhöhung auf. Argument offenbar: Verstoß gegen den Halbteilungsgrundsatz.

### Oliver Sauer ist Assistent am Institut für Öffentliches Recht der Universität Freiburg.

#### Literatur:

**Bull, Hans Peter**, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz - ein Irrweg. Zur Bewertung der Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, *NJW* 1996, 281-284.

**Wieland, Joachim**, Der Vermögenssteuerbeschluss - Wende in der Eigentumsrechtsprechung?. Zu den denkwürdigen Umständen einer vielbeachteten Entscheidung, in: Guggenberger, Bernd / Würtenberger, Thomas (Hrsg.), Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik? Das Bundesverfassungsgericht im Widerstreit, Baden-Baden 1998, 173-188.

#### Anmerkungen:

- 11 Vgl. BVerfG (Anm. 10), 1191 Rz. 20.
- 12 Urteil vom 11.8.1999 - XI R 77/97, in: *NJW* 1999, 3798.
- 13 Seitens Franz Klein (früherer Präsident des BFH), in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ)* vom 6.11.1999, 14, der zudem einen "anrühlichen Beigeschmack" sah, "da die Mehrheit im zuständigen Senat Sozialdemokraten sind".
- 14 Näher Heusch, Andreas, in: Umbach, Dieter / Clemens, Thomas / Dollinger, Franz-Wilhelm (Hrsg.), Bundesverfassungsgerichtsgesetz Mitarbeiterkommentar, 2. Aufl. 2005, § 31 Rdnr. 58 f. m.w.N.
- 15 Insbesondere Kirchhof selbst, vgl. *FAZ* vom 23.10.1999, 13, 18; *SZ* vom 19.11.1999, 25.
- 16 BVerfG (Näher Heusch, Andreas, in: Umbach, Dieter / Clemens, Thomas / Dollinger, Franz-Wilhelm (Hrsg.), Bundesverfassungsgerichtsgesetz Mitarbeiterkommentar, 2. Aufl. 2005, § 31 Rdnr. 58 f. m.w.N. Anm. 10), 1192 Rz. 29.
- 17 BVerfG (Anm. 10), 1193 Rz. 41.
- 18 Vgl. dazu z.B. Mankiw, Nicholas Gr., Grundzüge der Volkswirtschaftslehre, 3. Aufl. 2004, 186 ff.
- 19 BVerfG (Anm. 10), 1194 Rz. 48.
- 20 BVerfG (Anm. 10), 1194 Rz. 48.
- 21 Jüngst in BVerfGE 112, 332 (348); zuvor schon BVerfGE 93, 165 (174).
- 22 Vgl. näher Tipke, Klaus / Lang, Joachim, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 13 Rz. 170 ff.
- 23 So namentlich Seer, Roman, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, in: *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 1997, 283 (297); übernommen z.B. von Tipke / Lang (Anm. 22), § 13 Rz. 173 Fn. 151.
- 24 Vgl. insoweit BVerfGE 93, 165 (174): "Familienprinzip".
- 25 S. statt aller Tipke / Lang (Anm. 22), § 13 Rz. 145.
- 26 Auf die Besonderheiten bei Unternehmensübergängen kann dabei durchaus Rücksicht genommen werden.
- 27 So die Vermutung von Rath, Christian, in: *die tageszeitung (taz)* vom 17.3.2006, 6.
- 28 Vgl. z.B. auch Sacksofsky, Ute, Halbteilungsgrundsatz ade - Scheiden tut nicht weh, in: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ)* 2006, 661 f.; Pezzner, Heinz-Jürgen, Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun?, in: *Der Betrieb (DB)* 2006, 912 f.; ferner *FAZ* vom 17.3.2006, 1, 13.
- 29 Vgl. *Der Spiegel* Nr. 23 vom 3.6.2006, 36.