

Le i t s a t z

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 18. Januar 2006

- 2 BvR 2194/99 -

Zu der Frage, ob Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 GG eine absolute Obergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ("Halbteilungsgrundsatz") für die Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer bestimmt.



Im Namen des Volkes

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

1. des Herrn P...,
2. der Frau P...,

- Bevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. Peer-Robin Paulus,
Zum Gutspark 2, 22159 Hamburg -

gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. August 1999 - XI R 77/97 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat - unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsident Hassemer,
Broß,
Osterloh,
Di Fabio,
Mellinghoff,
Lübbe-Wolff,
Gerhardt,
Landau

am 18. Januar 2006 beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird zurückgewiesen.

Gründe:

A.

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Fragen, ob Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG oder der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ein Verbot übermäßiger Besteuerung begründen und ob für die Einkommen- und Gewerbesteuer der so genannte Halbteilungsgrundsatz, den der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <138> - Vermögensteuer -) formuliert hat, eine Belastungsobergrenze setzt.

I.

1. Die Beschwerdeführer wurden im Streitjahr 1994 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Gesamtbetrag ihrer Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) betrug 648.595 DM. Bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte (§ 15 EStG) wurde Gewerbesteueraufwand in Höhe von 113.170 DM als Betriebsausgabe abgezogen. Nach weiteren Abzügen lag das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG) bei 622.878 DM. Nach Berücksichtigung des Entlastungsbetrages für gewerbliche Einkünfte (§ 32c EStG a.F.) in Höhe von 24.156 DM setzte das Finanzamt Kempen mit Bescheid vom 11. Januar 1996 die Einkommensteuer der Beschwerdeführer für 1994 auf 260.262 DM fest. Ebenfalls mit Bescheid vom 11. Januar 1996 setzte das Finanzamt Kempen gegenüber dem Beschwerdeführer, der Inhaber eines Gewerbebetriebes ist, einen einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 28.933 DM fest, von dem 28.505 DM auf den Gewerbeertrag und 428 DM auf das Gewerbekapital entfielen. Auf der Grundlage des Messbetrages setzte die Gemeinde Nettetal unter Anwendung ihres Hebesatzes in Höhe von 390 v.H. mit Bescheid vom 12. Februar 1996 die Gewerbesteuerschuld des Beschwerdeführers in Höhe von 112.836 DM fest.

2

2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 legten die Beschwerdeführer erfolglos Einspruch ein, mit dem sie ausschließlich rügten, die Gesamtbelastung aus Einkommen- und Gewerbesteuer verstoße gegen den vom Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts mit Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <138>) ausgesprochenen "Halbteilungsgrundsatz", da die Gesamtbelastung des Einkommens mit Steuern über 50 v.H. liege. Nach der Berechnung der Beschwerdeführer betrug die Gesamtbelastung mit Einkommensteuer (260.262 DM) und Gewerbesteuer (113.170 DM) bezogen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte (648.595 DM) 57,58 v.H.

3

3. Die von den Beschwerdeführern erhobene Klage, mit der sie sinngemäß beantragten, die Einkommensteuer auf 187.731 DM herabzusetzen, wies das Finanzgericht Düsseldorf mit Gerichtsbescheid vom 5. November 1997 - 8 K 4409/97 E - (EFG 1998, S. 378) als unbegründet ab.

4

4. Der Bundesfinanzhof wies die zugelassene Revision mit Urteil vom 11. August 1999 - XI R 77/97 - (BStBl II 1999 S. 771 = BFHE 189, 413) als unbegründet zurück. Hinsichtlich der Einkommen- und Gewerbeertragsteuer sei eine Bindung an die Grundsätze des Beschlusses vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) ausgeschlossen. Eine Bindung ergebe sich weder aus § 31 Abs. 2 BVerfGG, da die in Gesetzeskraft erwachsene Entscheidungsformel nur für die Vermögensteuer von Bedeutung sei, noch aus § 31 Abs. 1 BVerfGG, da sich die tragenden Gründe nur auf den Streitgegenstand beziehen könnten und Streitgegenstand des Beschlusses allein die Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer gewesen sei. Im Übrigen sei die ertragsteuerliche Belastung der Beschwerdeführer verfassungsgemäß, so dass keine Veranlassung für eine Normenkontrolle (Art. 100 GG) bestehe: Art. 14 Abs. 1 GG sei erst bei der Auferlegung einer Steuerpflicht verletzt, die den Pflichtigen übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige. Das sei bei

5

der ertragsteuerlichen Belastung der Beschwerdeführer mit 57,58 v.H. in Bezug auf den Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. mit 59,95 v.H. in Bezug auf das zu versteuernde Einkommen nicht der Fall. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus Art. 14 Abs. 2 GG. Aus der Sozialpflichtigkeit des Eigentums könne keine konkrete und quantifizierbare Vorgabe abgeleitet werden. Jedenfalls lasse sich kein Gebot der annähernd hälftigen Teilung erkennen. Der Formulierung "zugleich" sei nach dem Wortsinne wie auch nach allgemeinem Sprachgebrauch lediglich ein finales, nicht hingegen ein arithmetisches Element im Sinne einer Zuordnung zu rechnerisch etwa gleichen Teilen (50 v.H.) zu entnehmen.

II.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde machen die Beschwerdeführer geltend, das angegriffene Urteil des Bundesfinanzhofs verletze sie in ihren Grundrechten aus Art. 14, Art. 12, Art. 19 Abs. 4 sowie Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG.

6

1. Art. 14 GG sei verletzt, da ihre Gesamtbelastung aus Einkommensteuer und Gewerbesteuer mit 59,95 v.H. in Bezug auf das zu versteuernde Einkommen übermäßig sei. Aus dem Wort "zugleich" (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG) ergebe sich eine Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ("Halbteilungsgrundsatz"), wie der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <138>) bereits entschieden habe. Bei der Ermittlung der Obergrenze seien zumindest die Einkommen- und die Gewerbeertragsteuer zu berücksichtigen. Zwar seien unter Berücksichtigung eines Toleranzraums geringfügige Überschreitungen der 50 v.H.-Grenze im Einzelfall noch nicht verfassungswidrig. Die Gesamtbelastung der Beschwerdeführer liege jedoch außerhalb auch eines großzügig ausgelegten Toleranzbereichs. Der Geltung des "Halbteilungsgrundsatzes" stehe nicht entgegen, dass es im Einzelfall schwierig sei, Gesamtsteuerlasten einwandfrei zu quantifizieren. Ein Verfassungsgrundsatz könne nicht unbeachtet bleiben, nur weil ihn der Gesetzgeber bisher noch nicht - etwa durch ein Plafondierungsgesetz - umgesetzt habe. Daher sei die Entwicklung von Lösungen bzw. Umsetzungsmöglichkeiten Aufgabe der Finanzverwaltung oder der Fachgerichte, etwa durch Teil-Erlasse nach §§ 163, 227 AO. Solange eine gesetzliche Regelung fehle, stehe den Beschwerdeführern unmittelbar aus der Verfassung das Recht zu, nicht unter Verletzung des "Halbteilungsgrundsatzes" übermäßig besteuert zu werden. Im Rahmen der gebotenen Halbteilung sei ihre Einkommensteuerbelastung zu reduzieren.

7

2. Die Grundrechte der Beschwerdeführer aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG und aus Art. 19 Abs. 4 GG seien verletzt, weil das Urteil des Bundesfinanzhofs eine Bindungswirkung des Beschlusses vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) verneint habe.

8

a) Die Ausführungen zum "Halbteilungsgrundsatz" seien gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG bindend, weil sie zu den tragenden Entscheidungsgründen gehörten. Welche Teile einer Entscheidung tragend seien, richte sich danach, welche Teile als tra-

9

gend bezeichnet würden. Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts habe die Ausführungen über den "Halbteilungsgrundsatz" ausdrücklich als tragend bezeichnet (BVerfGE 93, 121 <136>) und den "Halbteilungsgrundsatz" auch in einen der Leitsätze aufgenommen. Auch das Bundesverwaltungsgericht vertrete die Auffassung, dass in die Leitsätze des Bundesverfassungsgerichts nur aufgenommen werde, was mit bindender Wirkung ausgestattet werden solle (Verweis auf BVerwGE 73, 263 <268>; 77, 258). Anderenfalls hätte es keines Sondervotums (BVerfGE 93, 121 <149 ff.>) bedurft. Der Textumfang des Teils der Urteilsbegründung, der sich auf den "Halbteilungsgrundsatz" beziehe (BVerfGE 93, 121, <136 bis 139>), lege ebenfalls nahe, dass es sich nicht um ein obiter dictum gehandelt habe.

b) Zu Unrecht habe der Bundesfinanzhof eine Bindungswirkung an den "Halbteilungsgrundsatz" als Belastungsobergrenze für die Einkommen- und Gewerbesteuer mit dem Argument verneint, Streitgegenstand der damaligen Entscheidung sei allein die Verfassungsmäßigkeit des Vermögensteuergesetzes gewesen. Für die Bindungswirkung der tragenden Gründe komme es nicht auf den Streitgegenstand an. Selbst wenn es auf den Streitgegenstand aber ankommen sollte, habe der Bundesfinanzhof verkannt, dass der "Halbteilungsgrundsatz" innerhalb des Streitgegenstandes jenes Verfahrens entwickelt worden sei. Denn die Frage nach der zulässigen Gesamtsteuerbelastung mit dem "Halbteilungsgrundsatz" als deren Grenze sei Streit- oder Prüfungsgegenstand des damaligen Verfahrens gewesen. Überdies dürfe das Bundesverfassungsgericht den Streitgegenstand abweichend von Anträgen der Verfahrensbeteiligten selbst bestimmen. Es könne den Prüfungsumfang entweder aus Gründen der Entscheidungserheblichkeit oder nach Maßgabe des § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 78 Satz 2 BVerfGG erweitern.

10

Soweit das Bundesverfassungsgericht den Prüfungsumfang nach Maßgabe des § 82 Abs. 1 in Verbindung mit § 78 Satz 2 BVerfGG erweitert habe, sei bei dessen Festlegung darauf abzustellen, ob weitere Vorschriften mit den nichtigen Bestimmungen so verflochten seien, dass sie eine untrennbare Einheit bildeten, die nicht in ihre einzelnen Bestandteile zerlegt werden könne. So sei es beim "Halbteilungsgrundsatz", wonach eine Reihe von Steuerart-Summanden bei ihrer Addition nicht über 50 v.H. des Einkommens liegen dürfe. Eine Obergrenze der steuerlichen Belastung lasse sich logisch überhaupt nur bestimmen, wenn man nicht ausschließlich einen der Summanden berücksichtige, sondern alle Ertragsteuerlasten (jedenfalls aus Vermögensteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer) einbeziehe.

11

Dem stehe nicht entgegen, dass § 78 Satz 2 BVerfGG nicht zu einer Prüfung von Vorschriften ermächtige, die außerhalb "des gleichen Gesetzes" stünden, das vorgelegt worden sei. Es sei eine historisch bedingte Zufälligkeit, dass die verschiedenen Steuern nicht in einem umfassenden Steuergesetzbuch, sondern in Einzelgesetzen geregelt seien. Eine Ausweitung des Prüfungsumfangs sei möglich, wenn festgestellte verfassungsrechtliche Mängel auch anderen Vorschriften gleichermaßen anhafteten. Das Bundesverfassungsgericht habe eine verfassungsrechtliche Gesamtschau des Steuersystems vornehmen müssen, da andernfalls der "Halbteilungsgrundsatz"

12

nur zum Tragen käme, wenn ein mit über 50 v.H. belasteter Steuerpflichtiger auch vermögensteuerpflichtig sei.

III.

Zu der Verfassungsbeschwerde haben das Bundesministerium der Finanzen für die Bundesregierung sowie der I., IV., VI. und X. Senat des Bundesfinanzhofs Stellung genommen.

13

1. Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen sind die Beschwerdeführer durch ihre Steuerbelastung nicht in ihrem Grundrecht aus Art. 14 Abs. 1 GG verletzt. Die Auferlegung von Geldleistungspflichten lasse die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt (Verweis auf BVerfGE 14, 221 <241>; 93, 121 <137>; 97, 332 <349>). Etwas Anderes ergebe sich auch nicht aus dem "Halbteilungsgrundsatz" (Verweis auf BVerfGE 95, 267 <300 ff.>). Im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) sei keine eindeutige Besteuerungsobergrenze festgelegt worden. Es sei bereits nicht bestimmbar, ob die Bezugsgröße die Einnahmen, die Einkünfte, die Summe der Einkünfte, der Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen, das zu versteuernde Einkommen oder eine sonstige Größe sei, was jeweils zu unterschiedlichen Ergebnissen führe. Das Bundesverfassungsgericht habe den Gesetzgeber auch nicht verpflichtet, eine konkrete Belastungsobergrenze festzulegen. Vielmehr habe es selbst darauf hingewiesen, dass bei der steuerlichen Gesamtbelastung von einer typisierenden Betrachtung ausgegangen werden müsse. Diese Typisierung schließe die Einnahmen, ebenso aber die steuerlich abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen ein. Speziell im Rahmen der Einkunftsarten der §§ 13, 15, 18 EStG könne nicht unberücksichtigt bleiben, dass in den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zahlreiche Interventions- und Subventionsnormen enthalten seien, die die Grundgedanken des Gesetzes so überlagerten, dass die Regelbelastung kaum noch eindeutig ermittelbar sei. Daraus folge zugleich, dass eine für alle Steuerfälle einheitliche, exakt definierbare Festlegung einer Belastungsobergrenze nicht möglich sei. In diesem Zusammenhang sei beispielhaft auf die verschiedensten Fassungen des § 7 Abs. 5 EStG, ferner auf §§ 7c, 7d, 7g, 6b EStG hinzuweisen. Letztlich sei die gesetzestechnische Umsetzung eines "Halbteilungsgrundsatzes" nicht praktikabel, es sei denn, die Regelung würde so grob typisieren, dass sie ihrerseits nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar wäre. Stelle man etwa darauf ab, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Halbteilungsrechnung nur "notwendige" Abzüge berücksichtigt würden (Abweichung vom Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff), müsste eine neue "Betriebsausgabennotwendigkeitszensur" stattfinden, bei der - sicher streitanfällig - etwa darüber zu befinden wäre, ob ein Handwerker einen unnötig großen und damit für die Gesamtbelastungsbeurteilung zu teuren Hammer eingekauft habe.

14

2. a) Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs hält die Verfassungsbeschwerde für unzulässig. Die Beschwerdeführer hätten zwar vorgetragen, eine Gesamtsteuerlast aus Einkommen- und Gewerbesteuer von 59,95 v.H. (Bezugsgröße: zu versteuerndes

15

Einkommen) bzw. 57,58 v.H. (Bezugsgröße: Gesamtbetrag der Einkünfte) zu haben. Die Berechnung treffe aber nicht zu. Die prozentuale Gesamtsteuerbelastung liege vielmehr bei 50,73 v.H. (Bezugsgröße: zu versteuerndes Einkommen) bzw. bei 49,02 v.H. (Bezugsgröße: Gesamtbetrag der Einkünfte) und daher noch im zulässigen Toleranzbereich eines etwa geltenden "Halbteilungsgrundsatzes". Denn unabhängig davon, ob die Belastungsobergrenze anhand des Nettoeinkommens (Gesamtbetrag der Einkünfte als Bezugsgröße) oder darüber hinaus unter Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips (zu versteuerndes Einkommen als Bezugsgröße) ermittelt werde, müsse bei der Ermittlung der Gesamtbelastung mit der Einkommen- und Gewerbesteuer berücksichtigt werden, dass der Gewerbesteueraufwand bereits als Betriebsausgabe die Höhe der Nettoeinkommen gemindert habe. Der Gewerbesteueraufwand (113.170 DM) müsse daher das Nettoeinkommen und damit die jeweilige Bezugsgröße zur Ermittlung der Gesamtbelastung aus Einkommen- und Gewerbesteuer erhöhen. Erst dann sei sichergestellt, dass dem Ergebnis der wirtschaftlichen Betätigung des Steuerpflichtigen ohne Berücksichtigung der Ertragsteuern die Summe der anfallenden Ertragsteuern gegenübergestellt werde. Anderenfalls werde die Gewerbesteuer doppelt berücksichtigt. Daraus ergebe sich die genannte Gesamtsteuerbelastung.

b) Nach der Auffassung des I. und des VI. Senats des Bundesfinanzhofs entfaltet der "Halbteilungsgrundsatz" - sollte es einen solchen geben - jedenfalls im Streitfall keine Bindungswirkung, weil er allein die Vermögensteuerbelastung betreffe (I. Senat; vgl. BFH/NV 1998, S. 746; BFH/NV 2000, S. 745) und jedenfalls nicht auf Streitjahre vor 1997 anzuwenden sei (VI. Senat, vgl. BStBl II 1998 S. 672).

16

c) Der X. Senat des Bundesfinanzhofs lehnt eine verfassungsrechtliche Belastungs-obergrenze durch den "Halbteilungsgrundsatz" ab. Eine Kappung der gesetzlich vorgesehenen Steuerlast im obersten Progressionsbereich beeinträchtigt die allein vom Gesetzgeber herzustellende Ausgewogenheit des Staatshaushalts mit der Folge, dass entweder Steuerausfälle hinzunehmen seien, die Steuerlast auf Personengruppen mit niedrigerem Einkommen verlagert werden müsse oder andere Steuerquellen erschlossen werden müssten. Es sei daher zuvörderst Aufgabe des Parlaments, zwischen niedrigen und hohen Einkommen eine vertikale Steuergleichheit herzustellen. Alle weiteren Argumente, die für einen "grundrechtlich gemäßigten" Steuerzugriff angeführt würden, wie etwa Wirtschaftsfreiheit, Übermaßverbot oder Subsidiarität, wirkten prinzipiell an jedem Punkt der Progressionskurve, auch weit unterhalb der "hälftigen Teilung". Zudem gewinne der Gerechtigkeitswert der Progression seine Evidenz "opfertheoretisch" auch aus der unterschiedlichen Fühlbarkeit des Steuereingriffs für die einzelnen Bürger. Eine verfassungswidrige Überbelastung müsse daher progressionsabhängig variabel quantifiziert werden.

17

B.

Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers ist zulässig, soweit sie auf eine Verletzung der Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs.

18

3 GG sowie des Art. 19 Abs. 4 GG gestützt ist. Die Möglichkeit einer Verletzung des Art. 12 Abs. 1 GG hat der Beschwerdeführer dagegen nicht schlüssig dargetan; insoweit ist seine Verfassungsbeschwerde unzulässig. Die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin ist insgesamt unzulässig.

I.

1. Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers zeigt gemäß § 90 Abs. 1 BVerfGG substantiiert die Möglichkeit auf, dass er in seinen Grundrechten aus Art. 14 Abs. 1 GG sowie Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG und aus Art. 19 Abs. 4 GG verletzt ist. Unter Bezugnahme auf die Ausführungen des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts zum "Halbteilungsgrundsatz" (BVerfGE 93, 121 <136 ff.>) legt der Beschwerdeführer hinreichend dar, dass sich auch für die Gesamtbelastung mit der Einkommen- und Gewerbesteuer eine steuerliche Belastungsobergrenze "in der Nähe einer hälftigen Teilung" ergeben könnte, die bei seiner Belastung überschritten sein könnte. 19

Dem steht nicht entgegen, dass der Beschwerdeführer seine steuerliche Gesamtbelastung nicht auf der Grundlage der Berechnung des IV. Senats des Bundesfinanzhofs ermittelt hat, weil er dem zu versteuernden Einkommen bzw. dem Gesamtbetrag der Einkünfte als Bezugsgröße für die Gesamtsteuerlast nicht den Gewerbesteueraufwand hinzugerechnet hat. Zwar erscheint die Berechnungsmethode des IV. Senats des Bundesfinanzhofs sachgerechter, um eine steuerliche Gesamtbelastung mit der Einkommen- und Gewerbesteuer zu ermitteln. Zutreffend ist auch, dass die Verfassungsbeschwerde jedenfalls keinen Erfolg haben könnte, wenn die vom IV. Senat des Bundesfinanzhofs vorgeschlagene Berechnung zugrunde gelegt werden müsste. Denn selbst wenn sich aus dem "Halbteilungsgrundsatz" eine verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze für die Einkommen- und Gewerbesteuer ergäbe, wäre die Grenze nach der Berechnungsmethode des IV. Senats des Bundesfinanzhofs nicht überschritten, weil die Gesamtbelastung dann bei 49,02 v.H. bzw. 50,73 v.H. und damit noch innerhalb des Toleranzbereichs läge. 20

Zur Geltendmachung der Möglichkeit einer Grundrechtsverletzung reicht es im Fall des Beschwerdeführers aber aus, dass nach dessen eigener Berechnung die Gesamtbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer bei 57,58 v.H. bzw. 59,95 v.H. liegt. Anderenfalls würden die Substantiierungs- und Begründungserfordernisse einer Verfassungsbeschwerde überspannt. Der Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <138>) hat nicht entschieden, welche "Bemessungsgrundlage" für einen "Halbteilungsgrundsatz" maßgeblich sein soll. Danach ist die Berechnungsmethode des Beschwerdeführers nicht ausgeschlossen. 21

Die insoweit bestehende Unsicherheit darf sich nicht zu Lasten des Beschwerdeführers bei der Zulässigkeit seiner Verfassungsbeschwerde auswirken. Das gilt insbesondere auch, weil weder das Finanzgericht Düsseldorf noch der XI. Senat des Bundesfinanzhofs die vom Beschwerdeführer dargelegte Gesamtbelastung angezweifelt haben. Vielmehr hat das Finanzgericht die Klage, die allein auf Durchsetzung des 22

"Halbteilungsgrundsatzes" gerichtet war, als zulässig erachtet und die Revision zugelassen. Gleichfalls ist der XI. Senat des Bundesfinanzhofs von der Zulässigkeit der Revision ausgegangen. Nach alledem konnte der Beschwerdeführer davon ausgehen, dass die Frage, welche Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Belastungsobergrenze die allein sachgerechte ist, ebenso wie die Frage, ob der "Halbteilungsgrundsatz" überhaupt eine verfassungsrechtliche Obergrenze für die Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung bildet, eine Frage der Begründetheit seiner Verfassungsbeschwerde ist.

2. Der Beschwerdeführer hat auch den Rechtsweg erschöpft und den Grundsatz der Subsidiarität gewahrt (§ 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG). Dem steht nicht entgegen, dass er es unterlassen hat, neben dem Einkommensteuerbescheid 1994 auch den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 1994 bzw. den Gewerbesteuerbescheid der Gemeinde Nettetal anzugreifen. Er hat von Anfang an geltend gemacht, dass seine aus festgesetzter Einkommen- und Gewerbesteuer bestehende gesamtsteuerliche Belastung oberhalb der Höchstgrenze von 50 v.H. gelegen habe und daher Art. 14 Abs. 1 GG verletzt sei. Da weder Finanzamt noch Finanzgericht oder Bundesfinanzhof seine Rechtsbehelfe als unzulässig verwarfen und im fachgerichtlichen Verfahren davon ausgegangen wurde, dass sich sein Begehren allein durch die Reduzierung der Einkommensteuer 1994 erreichen lasse, hat der Beschwerdeführer das seinerseits Erforderliche getan, um sein Begehren im fachgerichtlichen Verfahren durchzusetzen.

23

II.

Die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin ist unzulässig, weil sich aus ihrem Vortrag keine Möglichkeit einer Grundrechtsverletzung (§ 90 Abs. 1 BVerfGG) ergibt, selbst wenn - wie sie meint - der "Halbteilungsgrundsatz" eine verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze bilden würde. Die Beschwerdeführerin ist lediglich mit der ihr gegenüber festgesetzten Einkommensteuer im Verhältnis zum zu versteuernden Einkommen mit 41,78 v.H. belastet. Mit der Gewerbesteuer ist sie nicht belastet, weil nicht sie, sondern allein der Beschwerdeführer Schuldner der Gewerbesteuer ist.

24

C.

Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers ist - soweit sie zulässig ist - unbegründet.

25

I.

Der Bundesfinanzhof hat nicht gegen Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG oder gegen Art. 19 Abs. 4 GG verstoßen, weil er zu Lasten des Beschwerdeführers die Bindungswirkung (§ 31 BVerfGG) einer Senatsentscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht beachtet hätte (vgl. BVerfGE 40, 88 <94>; BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 5. Mai 1987 - 2 BvR 104/87 -, NJW 1988, S.

26

249). Vielmehr hat der Bundesfinanzhof zutreffend angenommen, dass sich dem Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) keine gemäß § 31 BVerfGG verbindliche verfassungsrechtliche Obergrenze für die Gesamtbelastung mit der Einkommen- und Gewerbesteuer entnehmen lässt. Der Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <136 ff.>) hat schon inhaltlich keine verfassungsrechtliche Obergrenze für die Gesamtbelastung mit der Einkommen- und Gewerbesteuer zum Gegenstand (dazu 1.). Überdies kommt den Ausführungen zum so genannten Halbtteilungsgrundsatz keine verfahrensgesetzliche Bindungswirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG zu (dazu 2.).

1. Den Ausführungen im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <136 ff.>) lässt sich keine Belastungsobergrenze entnehmen, die unabhängig von der dort allein streitgegenständlichen Steuerart - der Vermögensteuer - Geltung beanspruchen könnte und auf andere Steuerarten - wie die Einkommen- und Gewerbesteuer - übertragbar wäre. In der Entscheidung wird der "Halbtteilungsgrundsatz" allein aus der vermögenssteuerspezifischen Belastungssituation entwickelt und bezieht sich daher nur auf solche Belastungen, die mitursächlich auf eine Vermögensteuerbelastung zurückzuführen sind, bei denen also die Vermögensteuer zu den übrigen Steuern "hinzutritt" (vgl. BVerfGE 93, 121 <138>). Es ging allein um die "Grenze der Gesamtbelastung des Vermögens" (vgl. BVerfGE 93, 121 <136>) durch eine Vermögensteuer, die neben der Einkommensteuer erhoben wird.

27

Entsprechend knüpfen die verwendeten Begriffe ("Vermögensstamm", "Substanz des Vermögens", "Vermögensertrag", "Sollertrag") nicht an Begriffe des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts an und sind vor dem Hintergrund einer hinzutretenden Vermögensteuerbelastung zu betrachten: Da der "Vermögensstamm" steuerlich grundsätzlich unangetastet bleiben soll, wird die Vermögensteuer als "Soll-Ertragsteuer" verstanden (vgl. BVerfGE 93, 121 <137>), die dadurch in Konkurrenz zu Ertragsteuern wie der Einkommen- oder Gewerbesteuer tritt. Allein auf dieses Zusammentreffen der Vermögensteuer mit den übrigen Steuern bezog sich dort der "Halbtteilungsgrundsatz" als Belastungsobergrenze. Die daraus entstehende Belastungswirkung ist nicht ohne weiteres mit der Belastungswirkung vergleichbar, die durch die Einkommen- und Gewerbesteuer oder allein durch die Einkommensteuer entsteht. Denn während eine hinzutretende Vermögensteuer gerade darauf angelegt ist, die vermögenswerten Rechtspositionen, die in ihrer Bemessungsgrundlage zusammengefasst werden, jährlich wiederholend und unabhängig vom tatsächlichen Ertrag als Besteuerungsobjekt heranzuziehen ("wiederkehrende Steuer"; vgl. BVerfGE 93, 121 <137>), zielen Einkommen- und Gewerbe(ertrag)steuer gerade darauf ab, einen tatsächlichen Hinzuerwerb nur einmal im Jahr seiner Entstehung steuerlich zu erfassen.

28

2. Den Ausführungen zum "Halbtteilungsgrundsatz" (C. II. 3. der Entscheidungsgründe - BVerfGE 93, 121 <136 ff.>) kommt zudem keine Bindungswirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG zu. Dabei kann dahinstehen, ob die Bindungswirkung allein den in der Entscheidungsformel ausgedrückten konkreten Streitgegenstand (vgl.

29

BVerfGE 104, 151 <197>) oder auch die tragenden Gründe der Entscheidung umfasst, soweit diese Ausführungen zur Auslegung der Verfassung enthalten (vgl. BVerfGE 40, 88 <93 f.> m.w.N.). Denn im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) ergibt sich ein "Halbteilungsgrundsatz" als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze weder aus dem Tenor noch aus den ihn tragenden Gründen.

a) Der Tenor bezieht sich allein auf einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und nicht auf einen Verstoß gegen die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) und die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG), aus denen der "Halbteilungsgrundsatz" als Belastungsobergrenze entwickelt wurde. In der Entscheidungsformel wurde § 10 Nr. 1 VStG allein mit Art. 3 Abs. 1 GG insofern für unvereinbar erklärt, als er den einheitswertgebundenen Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/74 nicht mehr angepasst worden war, und das zu Gegenwartswerten erfasste Vermögen mit demselben Steuersatz belastete.

30

b) Die diesen Tenor tragenden Entscheidungsgründe sind jene Rechtssätze, die nicht hinweggedacht werden können, ohne dass das konkrete Entscheidungsergebnis nach dem in der Entscheidung zum Ausdruck gekommenen Gedankengang entfällt. Nicht tragend sind dagegen bei Gelegenheit der Entscheidung gemachte Rechtsausführungen, die außerhalb des Begründungszusammenhangs stehen. Bei der Beurteilung, ob ein tragender Grund vorliegt, ist von der niedergelegten Begründung in ihrem objektiven Gehalt auszugehen (BVerfGE 96, 375 <404>). Da sich die Entscheidungsformel allein auf Art. 3 Abs. 1 GG bezieht, gehören nur solche Ausführungen aus den Entscheidungsgründen zu den tragenden Gründen, die den Gleichheitsverstoß durch das Vermögensteuergesetz behandeln. Dazu gehören die Ausführungen zum "Halbteilungsgrundsatz" (C. II. 3. der Entscheidungsgründe) nicht.

31

II.

Die Gesamtbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer verletzt den Beschwerdeführer nicht in seinem Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 GG. Zwar fällt die Steuerbelastung in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie (1.). Der Eingriff ist jedoch auch nach dem Maßstab des Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG gerechtfertigt (2.).

32

1. a) Der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) kommt im Gesamtgefüge der Grundrechte die Aufgabe zu, dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu sichern und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens zu ermöglichen (stRspr; vgl. BVerfGE 24, 367 <389>; 104, 1 <8 f.> m.w.N.). Der Schutz betrifft grundsätzlich alle vermögenswerten Rechte, die dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet sind, dass dieser die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben darf (vgl. BVerfGE 112, 93 <107> m.w.N.). Damit schützt die Eigentumsgarantie nicht nur dingliche oder sonstige gegenüber jedermann wirkende Rechtspositionen, sondern auch schuldrechtliche Ansprüche (vgl. BVerfGE 83, 201 <208> m.w.N.). Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet das Recht, die ge-

33

geschützten vermögenswerten Rechte innezuhaben, zu nutzen, zu verwalten und über sie zu verfügen (vgl. BVerfGE 97, 350 <370>; 105, 17 <30>).

Diese Gewährleistung ist nicht nur dann betroffen, wenn etwa - wie im Gefahrenabwehrrecht - dem Bürger aufgrund seiner Eigentümerstellung die Kosten einer Sanierungsmaßnahme auferlegt werden (vgl. BVerfGE 102, 1 <14 f.>), sondern jedenfalls auch dann, wenn Steuerpflichten - wie im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht - an den Hinzuerwerb von Eigentum anknüpfen. Staatliche Polizeigewalt und Finanzgewalt gehören gleichermaßen zu den Materien des klassischen Eingriffsrechts (vgl. O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I, 1895, S. 245 ff., 378 ff., 388) und bildeten bereits den Hintergrund für die so genannte klassische Formel vom Eingriff in Freiheit und Eigentum als Gegenstand des Vorbehalts des Gesetzes (vgl. BVerfGE 40, 237 <249>; 47, 46 <78 f.>); Krebs, Vorbehalt des Gesetzes und Grundrechte, 1975, S. 1, 17 ff.; Eckhoff, Der Grundrechtseingriff, 1992, S. 48 ff.). Ist es der Sinn der Eigentumsgarantie, das private Innehaben und Nutzen vermögenswerter Rechtspositionen zu schützen, greift auch ein Steuergesetz als rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtspositionen zugunsten der Allgemeinheit einschränkt.

34

Der hiergegen ursprünglich gerichtete Einwand, Steuern müssten dann - sinnwidrig - als Enteignung qualifiziert werden (vgl. Forsthoff, VVDStRL 12 <1954>, S. 8 <32>), hat sich durch die Entwicklung des Enteignungsbegriffs erledigt. 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 <9 f.> m.w.N. der stRspr) und jedenfalls durch gesetzliche Steuerpflichten nicht berührt wird.

35

b) Auf die weitere Frage, ob Art. 14 GG das Vermögen als Ganzes schützt, kommt es für die Würdigung der Einkommen- und Gewerbesteuer nicht an, denn jedenfalls diese Steuerarten sind als Beeinträchtigung konkreter subjektiver Rechtspositionen zu qualifizieren.

36

Einkünfte - Gewinn oder Überschuss - im Sinne des Einkommensteuerrechts sind das, was der Steuerpflichtige im Laufe eines Jahres erworben hat. Art. 14 GG schützt zwar nicht den Erwerb, wohl aber den Bestand des Hinzuerworbenen. Das ist etwa beim gewerblichen Gewinn der Zuwachs an bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern, die geschützte Rechtsgüter oder Rechte im Verfügungsbereich des Gewerbetreibenden sind. Bei Arbeitnehmern sind zivilrechtliche Lohnansprüche oder sonstwie erhaltene Zuwendungen geschützte vermögenswerte Rechte. Auch in den übrigen Einkunftsarten werden die Zugänge an geldwerten Gegenständen und dinglichen oder

37

obligatorischen Rechten steuerlich erfasst. Diese bilden den Anknüpfungspunkt für die - im Einzelnen nach Bewertung und Berücksichtigung der Abzüge - zu ermittelnde Steuerpflicht. Der innerhalb einer Besteuerungsperiode erfolgte Hinzuerwerb von Eigentum im Sinne des Art. 14 GG ist tatbestandliche Voraussetzung für die belastende Rechtsfolgenanordnung sowohl des Einkommen- als auch des Gewerbesteuer-gesetzes. Der Steuerpflichtige muss zahlen, weil und soweit seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht ist. Dass die Zahlungspflicht für sich genom-men dem Steuerpflichtigen die Wahl lässt, aus welchen Mitteln er den staatlichen Steueranspruch erfüllt, ändert nichts daran, dass das Hinzuerworbene tatbestandli-cher Anknüpfungspunkt der belastenden Rechtsfolge ist. Zwar mag die Auferlegung von Geldleistungspflichten für sich genommen die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt lassen (vgl. BVerfGE 14, 221 <241>; stRspr); für die Anknüpfung von Geldleistungspflichten an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen gilt dies nicht.

c) Ob der Senat hiermit von der Rechtsprechung des Ersten Senats abweicht, nach der Steuerlasten grundsätzlich den Schutzbereich des Art. 14 GG unberührt lassen, das Eigentumsgrundrecht jedoch dann verletzen, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, dass sie eine erdrosselnde Wirkung haben (vgl. BVerfGE 95, 267 <300>), bedarf keiner Klärung. Die Zuordnung der angegriffenen Steuerlast zum Schutzbereich des Art. 14 GG statt zu dem des subsidiär anwendbaren Art. 2 Abs. 1 GG wirkt sich im Ergebnis nicht entscheidungserheblich aus, denn auch nach den Maßstäben des spezielleren Eigentumsgrundrechts erweist sich die Verfassungsbe-schwerde als unbegründet.

38

2. Der Zugriff auf das durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschützte Eigentum ist ver-fassungsrechtlich gerechtfertigt. Die Gesamtbelastung des Beschwerdeführers durch die Einkommen- und Gewerbesteuer erfolgte aufgrund einer verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Anwendung der einschlägigen Regelungen des Einkom-men- und Gewerbesteuergesetzes, die als Inhalts- und Schrankenbestimmungen (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) diese Belastung rechtfertigen.

39

Die steuerlichen Schrankenbestimmungen des Eigentums unterliegen wie andere Schrankenziehungen den allgemeinen Eingriffsbegrenzungen. Besondere Bedeu-tung kommt dabei dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu mit seinen Anforderungen an ein hinreichendes Maß an Rationalität (Eignung und Erforderlichkeit der Beein-trächtigung) und an Abgewogenheit beim Ausgleich zwischen den beteiligten indivi-duellen Belangen und denen der Allgemeinheit. Bei der Eigentumsgarantie ist diese Abwägung neben dem Gewährleistungsgehalt des Art. 14 Abs. 1 GG wesentlich auch durch die Leitlinien des Art. 14 Abs. 2 GG geprägt. Danach ist zwar die grund-sätzliche Privatnützigkeit der vermögenswerten Rechte (individuelle Belange) ge-schützt. Ebenso aber gilt: Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohl der Allgemeinheit dienen. - Für Steuereingriffe in vermögenswerte Rechtsposi-tionen folgt daraus, dass der Nutzen einer vermögenswerten Rechtsposition einer-

40

seits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich ist. Andererseits muss dem Berechtigten ein privater Nutzen bleiben (vgl. BVerfGE 93, 121 <138>).

a) 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 hälftigen 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 hälftigen Teilung nicht aus.

41

Aufgabe des Gesetzgebers ist es, in Erfüllung seines Regelungsauftrags (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) der Garantie des Eigentums (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG) und dem Gebot einer sozial gerechten Eigentumsordnung (Art. 14 Abs. 2 GG) in gleicher Weise Rechnung zu tragen und die schutzwürdigen Interessen aller Beteiligten in einen gerechten Ausgleich und ein ausgewogenes Verhältnis zu bringen (vgl. BVerfGE 89, 237 <241>; 91, 294 <310>). Das in Art. 14 GG angelegte Spannungsverhältnis ist vom Gesetzgeber problem- und situationsbezogen jeweils zu einem interessengerechten Ausgleich zu bringen. Auch mit Blick auf die gesetzliche Auferlegung von Steuern kann Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG nicht mit Hilfe des Adverbs "zugleich" als ein striktes, grundsätzlich unabhängig von Zeit und Situation geltendes Gebot hälftiger Teilung zwischen Eigentümer und Staat gedeutet werden.

42

b) 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. Soweit im Einzelfall keine vermögenswerte Rechtsposition betroffen ist, gilt der gleiche Maßstab zur Rechtfertigung einer Beeinträchtigung des Art. 2 Abs. 1 GG, der ebenfalls im Rahmen der Verhältnismäßigkeitskontrolle hinreichend Spielraum für die Gewichtung der Freiheitsbeeinträchtigung und des rechtfertigenden öffentlichen Interesses lässt (vgl. BVerfGE 105, 17 <32>). In jedem Fall geht es um die Frage, wie weit die öffentliche Gewalt den Einzelnen zur Finanzierung des Gemeinwesens heranziehen darf, was ihm also von seinem erzielten wirtschaftlichen Erfolg genommen werden darf und was ihm belassen bleiben muss.

43

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 grundsätzlich 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

44

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 eigentumsschonenden 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.

45

Immerhin zeigt gerade auch die spezielle Norm des Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG, dass die Vermeidung einer Überbelastung der Steuerpflichtigen - gleichsam selbstverständlich - als verfassungsgerechter Grundsatz zu gelten hat. Die Gewährleistung einklagbarer, auch den Gesetzgeber bindender Grundrechte verbietet es, speziell für das Steuerrecht die Kontrolle verfassungsrechtlicher Mäßigungsgebote dem Bundesverfassungsgericht gänzlich zu entziehen. Dem entspräche weder der völlige Verzicht auf verfassungsgerichtliche Abwägungskontrolle zu übermäßigen Steuerlasten noch ein Rückzug auf mögliche Feststellungen schon "erdrosselnder" Wirkungen von Steuerlasten. Trotz mangelnder konkreter Verwaltungszwecke, die in ein Verhältnis zur Steuerbelastung gesetzt und bewertet werden könnten, bleibt die Möglichkeit, in Situationen zunehmender Steuerbelastung der Gesamtheit oder doch einer Mehrheit der Steuerpflichtigen, insbesondere etwa dann, wenn eine solche Belastung auch im internationalen Vergleich als bedrohliche Sonderentwicklung gekennzeichnet werden kann, vom Gesetzgeber die Darlegung besonderer rechtfertigender Gründe zu fordern, nach denen die Steuerlast trotz ungewöhnlicher Höhe noch als zumutbar gelten dürfe.

46

Dabei ist wesentlich zu berücksichtigen, dass die zu bewertende Intensität der Steuerbelastung insbesondere bei der Einkommensteuer nicht allein durch die Höhe des Steuersatzes bestimmt wird, sondern erst durch die Relation zwischen Steuersatz und Bemessungsgrundlage. Je breiter die Bemessungsgrundlage ausgestaltet ist, etwa durch Abschaffung steuerlicher Verschonungssubventionen oder Kürzung von Abzügen wegen beruflich oder privat veranlasster Aufwendungen, desto belastender wirkt sich derselbe Steuersatz für die Steuerpflichtigen aus. Entsprechend wirkt derselbe Steuersatz desto weniger belastend, je schmaler die Bemessungsgrundlage ausfällt, in je geringerem Umfang also die - durch großzügige Abzugstatbestände geminderten - Einnahmen in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

47

Ferner ist zu bedenken, dass die Ausgestaltung der unterschiedlichen Steuersätze in Form eines Tarifs primär am Maßstab verfassungsrechtlich gebotener Lastengleichheit auch in vertikaler Richtung zu messen ist (vgl. BVerfGE 84, 239 <268 ff.>):

48

Die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich zur Besteuerung niedriger Einkommen ist angemessen auszugestalten (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 236 <260>; 107, 27 <47>; 112, 268 <279>). Weder dieses Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) noch das Verbot übermäßiger Steuerbelastung (Art. 14 GG) geben jedoch einen konkreten Tarifverlauf vor; vielmehr setzen beide den unmittelbar demokratisch legitimierten Entscheidungen des Parlaments einen äußeren Rahmen, der nicht überschritten werden darf. Bei der Einkommensteuer liegt es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, ob der Tarif linear oder progressiv ausgestaltet wird. Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, soweit beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein - absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet - hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Ist letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann, darf allerdings die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt (vgl. BVerfGE 14, 221 <241>; 82, 159 <190>; 93, 121 <137>).

c) Für den Streitfall ist nicht erkennbar, dass eine verfassungsrechtliche Obergrenze zumutbarer Belastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer - sei es im typischen Fall, sei es speziell im Fall des Beschwerdeführers - erreicht wäre, und zwar auch dann nicht, wenn man die Berechnung des Beschwerdeführers zugrunde legt (siehe bereits B. I. 1.). Das Einkommen- und Gewerbesteuerrecht ist auch für hohe Einkommen gegenwärtig nicht so ausgestaltet, dass eine übermäßige Steuerbelastung und damit eine Verletzung der Eigentumsgarantie festgestellt werden könnte. Der Beschwerdeführer wird durch die angegriffenen Entscheidungen nicht in seinen Grundrechten verletzt. Er unterliegt keinem unzumutbaren und damit unverhältnismäßigen Steuerzugriff, denn ihm bleibt auch nach Abzug der Einkommen- und Gewerbesteuer ein bedeutender Ertrag seiner erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit.

49

d) Da die Vermögensteuer nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist, kann im Übrigen dahinstehen, ob die sich aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ergebende Belastungsobergrenze bei einer Vermögensteuer, die zur Einkommen- und Gewerbesteuer hinzutritt, typischerweise "in der Nähe einer hälftigen Teilung" zu finden ist.

50

Hassemer	Broß	Osterloh
Di Fabio	Mellinghoff	Lübbe-Wolff
Gerhardt		Landau

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 18. Januar 2006 -
2 BvR 2194/99**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 18. Januar 2006 -
2 BvR 2194/99 - Rn. (1 - 50), [http://www.bverfg.de/e/
rs20060118_2bvr219499.html](http://www.bverfg.de/e/rs20060118_2bvr219499.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2006:rs20060118.2bvr219499