

§ 8 Unionsrechtliche Weichenstellungen für eine Mindestbesteuerung von Milliardären

Milena Dietz

I. *Gabriel Zucmans* Bericht im Auftrag der G20

Mit *Gabriel Zucmans* Bericht über eine Blaupause für eine Mindestbesteuerung von sog. *ultra-high-net-worth individuals*¹ (nachfolgend: UHNWI) unternimmt die diesjährige brasilianische G20-Präsidentschaft einen Vorstoß in Richtung größerer Steuergerechtigkeit. Die Regierungen Frankreichs und der USA drückten bereits ihre Unterstützung für die Initiative aus.² Dagegen eher zurückhaltend bekannten sich die G20-Finanzminister und Notenbankchefs nach ihrem Treffen am 26. Juli 2024 in einem Communiqué zu einem Dialog über eine faire und progressive Besteuerung auch von UHNWI und nahmen *Zucmans* Bericht zur Kenntnis.³

Zucman legt beispielhaft dar, dass die individuelle Einkommensbesteuerung in den Niederlanden nur bis zum 95. Perzentil progressiv ist, in Frankreich bis zum 99,9-ten Perzentil und in den USA bis zum 99,99-ten Perzentil, bevor jeweils eine Regressivität einsetzt und es zu einem Abfall des effektiven Steuersatzes auf 0 % in den Niederlanden, 1,7 % in Frankreich und 8 % in den USA für Dollar-(Vermögens-)Milliardäre kommt.⁴

¹ *G. Zucman*, A Blueprint for a Coordinated Minimum Effective Taxation Standard for Ultra-High-Net-Worth Individuals, Commissioned by the Brazilian G20 presidency, 25.6.2024.

² France and the USA defend taxation of the super-rich and other Brazilian priorities at the G20, 11.6.2024: <https://www.g20.org/en/news/france-and-the-usa-defend-taxation-of-the-super-rich-and-other-brazilian-priorities-at-the-g20>.

³ *G20 Brazil 2024*, Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, Communiqué, 26.7.2024, S. 10.

⁴ *G. Zucman* (Fn. 1), S. 14 f. Die Skala geht fließend von *Einkommensgruppen* zu *Vermögensmillionären* über; der vergleichsweise hohe effektive Steuersatz in den USA resultiert aus zwei in den 1920er und 1930er Jahren eingeführten Missbrauchsabwehrregelungen, ebd., S. 13 ff.

Dabei legt er einen weiten Einkommensbegriff zugrunde, der an das Nationaleinkommen anknüpft und etwa auch Einkünfte erfasst, die in einer Kapitalgesellschaft thesauriert werden.⁵ Für die Durchbrechung der Progressivität der Einkommensbesteuerung macht *Zucman* die Möglichkeit von UHNWI verantwortlich, Dividendenausschüttungen an sich selbst zu verhindern und auf eine Veräußerung ihrer Unternehmensbeteiligungen zu verzichten sowie ihre Beteiligungen in Holdinggesellschaften zu halten.⁶ Die Besonderheit bei UHNWI gegenüber anderen Beziehern von Kapitalerträgen liege darin, dass sie fast ihr gesamtes Einkommen aus Unternehmensbeteiligungen erzielen.⁷ Insgesamt führe der Befund nicht nur zu einem nicht ausgeschöpften Potential für die staatlichen Steueraufkommen, sondern auch zu einer Vermögensumverteilung durch eine stärkere Konzentrierung des Vermögens bei UHNWI.⁸

Zur Beseitigung der Regressivität⁹ im höchsten Einkommens- und Vermögensbereich schlägt der Autor eine Mindeststeuer in Höhe von 2 % des Vermögens von Dollar-(Vermögens-)Milliardären (nachfolgend: Mindeststeuer für Milliardäre) vor, von denen es weltweit derzeit etwa 3.000 gebe. Nach *Zucmans* Schätzungen würde eine Mindeststeuer in Höhe von 2 % des Vermögens von Milliardären zusätzliche jährliche Steuereinnahmen von 200 bis 250 Mrd. Dollar generieren.¹⁰ Bei der Berechnung sollen Einkommen- und Vermögensteuern und deren Äquivalente angerechnet werden.¹¹ Dabei gehe es in der Sache nicht um eine Vermögensbesteuerung, sondern um die Sicherstellung einer Mindest-Einkommensbesteuerung.¹²

⁵ *G. Zucman* (Fn. 1), S. 47.

⁶ Ebd., S. 12 ff.

⁷ Ebd., S. 12 f.

⁸ Ebd., S. 15 f.

⁹ Mit dem vorgeschlagenen Steuersatz wäre jedoch noch keine progressive Besteuerung in diesem Bereich gewährleistet, vgl. ebd., S. 29.

¹⁰ Ebd., S. 24.

¹¹ Ebd., S. 20.

¹² Ebd., S. 21.

Diese könnte von den Staaten technisch mit verschiedenen Mitteln umgesetzt werden, die in einigen Fällen die Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich machen würden:¹³ mit einer Soll-Ertragsteuer, einer Einkommensteuer mit breiter Bemessungsgrundlage oder einer Vermögensteuer.¹⁴ Eine Soll-Ertragsteuer würde bei Annahme einer Rentabilität des Vermögens von 6 % dieses unterstellte Einkommen mit einem Steuersatz von ca. 33 % belasten.¹⁵ Einer Einkommensteuer mit breiter Bemessungsgrundlage entspricht der Vorschlag einer sog. *billionaire minimum income tax* der US-amerikanischen *Biden*-Administration, dessen Einkommensbegriff auch unrealisierte Veräußerungsgewinne umfassen soll; die vorgeschlagene Steuer soll für Steuerpflichtige mit einem Vermögen von über 100 Mio. Dollar gelten und 25 % betragen.¹⁶

Der Herausforderung einer Bewertung des Vermögens will der Autor mit der Anknüpfung an (z.B. im Rahmen von Erbschaft- oder Nachlasssteuern) bestehende Bewertungsregeln, die harmonisiert werden könnten, begegnen.¹⁷ Für die Bewertung nicht börsennotierter Unternehmen schlägt er die Heranziehung der Bewertungsmultiplikatoren vergleichbarer börsennotierter Unternehmen oder einen Rückgriff auf Bewertungen vor, die im Rahmen von Anteilsveräußerungen vorgenommen wurden.¹⁸

Zentral für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage soll eine Erklärungs-pflicht der Steuerpflichtigen sein, die länderbezogene Informationspflichten und einen Informationsaustausch nach dem Vorbild des *Country-by-Country Reporting* vorsehen könnte.¹⁹ Zur Sicherstellung eines effektiven Vollzugs empfiehlt *Zucman* außerdem eine Ausweitung des *Common Reporting Standard* auf Grundstücke und andere nicht-finanzielle Wirtschaftsgüter sowie eine Ergänzung des *Country-by-Country Reporting* multinationaler Konzerne um die wichtigsten wirtschaftlichen Eigentümer

¹³ Ebd., S. 40.

¹⁴ Ebd., S. 21 f.

¹⁵ Ebd., S. 22.

¹⁶ Ebd., S. 23.

¹⁷ Ebd., S. 34.

¹⁸ Ebd., S. 34.

¹⁹ Ebd., S. 36.

und eine etwaige Absenkung seiner derzeitigen Umsatzschwelle von 750 Mio. Euro.²⁰

Um Vollzugsdefizite durch mangelhafte internationale Koordination zu vermeiden, schlägt *Zucman* erstens nationale Wegzugsbesteuerungsregeln vor, nach denen langjährig steuerlich Ansässige nach ihrem Wegzug für einen bestimmten Zeitraum einkommen- und ggf. vermögenssteuerpflichtig bleiben würden,²¹ ihre im Ausland gezahlte Steuer jedoch auf die inländische Steuerpflicht angerechnet werden würde. Alternativ könnte die Wegzugsbesteuerung nur hinsichtlich der Mindeststeuer greifen und der Ursprungsstaat somit als subsidiärer Steuergläubiger fungieren.²² Zweitens könnten primäre und sekundäre Ergänzungssteuern nach dem Beispiel der bereits bestehenden globalen Mindestbesteuerung (nachfolgend: Pillar 2) Anreize für Staaten darstellen, sich an einer koordinierten Umsetzung der Mindestbesteuerung von Milliardären zu beteiligen.²³

II. Ausgewählte Aspekte unionsrechtlicher Zulässigkeit

Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, ob der Umsetzung einer Mindestbesteuerung von Milliardären durch den Unionsgesetzgeber, der mit der Mindestbesteuerungs-Richtlinie²⁴ bereits einen auf OECD/G20-Ebene bestehenden Konsens aufgegriffen hat, primärrechtliche Hindernisse entgegenstünden.

²⁰ Ebd., S. 35 f.

²¹ Die Steuerschuld könnte gemäß dem Vorschlag mit der Zeit abnehmen.

²² G. *Zucman* (Fn. 1), S. 37 f.

²³ Ebd., S. 38. Der Bericht nennt nur eine Sekundärergänzungssteuer (engl. *undertaxed payments rule*) nach dem Beispiel von Pillar 2; indes könnte auch eine Primärergänzungssteuer (engl. *income inclusion rule*), die ebenfalls die Gefahr eines Verzichts auf Steuererträge zugunsten eines anderen Staats bürge, einen solchen Anreiz schaffen.

²⁴ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328 v. 22.12.2022, 1.

1. Kompetenzgrundlage

Eine Kompetenzgrundlage zur Einführung einer Mindestbesteuerung von Milliardären könnte Art. 115 AEUV bieten, wonach Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen werden dürfen, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Negative Auswirkungen auf den Binnenmarkt können (neben Grundfreiheitsbeschränkungen) durch spürbare²⁵ Wettbewerbsverfälschungen entstehen.²⁶ Die unkoordinierte Einführung von Mindeststeuern für Milliardäre nur durch einzelne Mitgliedstaaten würde zu spürbaren Wettbewerbsnachteilen für diese Staaten führen, da Milliardäre ihre steuerliche Ansässigkeit in Mitgliedstaaten ohne eine solche Steuer verlagern könnten.²⁷ Eine Mindeststeuer für Milliardäre dürfte auch erforderlich²⁸ sein, da andere Maßnahmen nicht gleich geeignet zur Erreichung des Binnenmarktziels wären; insbesondere würden vereinzelte harmonisierende *ad-hoc*-Maßnahmen die Gefahr inkohärenter Regelungen und einer Überregulierung bergen.²⁹

Rechtsfolgenseitig ist indes fraglich, ob von einer „Angleichung“ die Rede sein kann, wenn Vermögensteuern in der EU bisher die Ausnahme sind.

²⁵ M. Ludwigs, Rechtsangleichung nach Art. 94, 95 EG-Vertrag – Eine kompetenzrechtliche Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung des Europäischen Privatrechts, 2004, S. 184 f.; M. Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 115 AEUV Rn. 8.

²⁶ C. Tietje, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 82. EL 05.2024, Art. 115 AEUV Rn. 24; S. Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 115 AEUV Rn. 7; M. Schröder (Fn. 25), Rn. 9.

²⁷ Vgl. zur steuerveranlassten Migration von UHNWI G. Zucman (Fn. 1), S. 31 f.

²⁸ Für das Kriterium der Erforderlichkeit M. Ludwigs (Fn. 25), S. 190; C. Tietje (Fn. 26), Rn. 25 ff.; D. Fehling, IStR 2023, 589 (590 f.); a.A. S. Korte (Fn. 26), Rn. 16, der das Merkmal der Erforderlichkeit (nur) über Art. 5 Abs. 4 EUV für einschlägig hält.

²⁹ Vgl. für die *ad-hoc*-Harmonisierung der Körperschaftsteuern in der EU C. HJI Panayi, Yearbook of European Law 2024, 232 (260).

Lediglich Irland³⁰, die Niederlande³¹ und Spanien³² kennen derzeit eine allgemeine Vermögensbesteuerung für natürliche Personen. Nach vereinzelter Ansicht gewährt Art. 115 AEUV nur die Kompetenz zur Angleichung von bereits in allen Mitgliedstaaten bestehenden Steuern.³³ Anderer Ansicht nach genügt es jedoch, wenn die infrage stehende Steuer nur in einem Mitgliedstaat besteht.³⁴ Dafür streitet, dass die Frage des „Wie“ kaum von der Frage des „Ob“ einer Steuer getrennt werden kann.³⁵ Der Binnenmarkt kann bereits behindert werden, wenn eine Steuer nur in einem Mitgliedstaat eingeführt ist. Daher stünde die bisher nur spärliche Verbreitung der Vermögensteuer in der EU einer Harmonisierung nicht entgegen.

Für die Frage, ob Art. 115 AEUV auch die Einführung belastender Maßnahmen erlaubt, wie sie *Zucmans* Bericht in Form von Wegzugsbesteuerungsregeln vorsieht, sei auf die (akademische) Diskussion zur ebenfalls auf Art. 115 AEUV gestützten ATAD-Richtlinie³⁶ verwiesen.³⁷ Im Ergebnis

³⁰ In Irland besteht eine sog. *domicile levy* in Höhe von bis zu 200.000 Euro, *U. Tipp*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 139. EL 2024, Irland Rn. 300.

³¹ Die Niederlande kennen eine Steuer auf den fiktiven Kapitalertrag im Rahmen der Einkommensteuer (Box 3), *J. van Helvoirt*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 139. EL 2024, Niederlande Rn. 110.

³² In Spanien gibt es eine Vermögensteuer und eine diese ergänzende Solidaritätssteuer auf das Vermögen natürlicher Personen, *S. Hellwege*, in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, 139. EL 2024, Spanien Rn. 443 f.

³³ *J. Hey*, *EuZW* 2021, 277 (281 f.); so wohl auch *C. Stumpf*, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, EU-Kommentar, 4. Aufl. 2019, Art. 113 AEUV Rn. 6.

³⁴ *C. Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 115 AEUV Rn. 18; *N. Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, S. 52; vgl. zu Art. 114 AEUV *S. Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 114 AEUV Rn. 36.

³⁵ *H. Anzinger*, Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU, Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven, 2017, S. 123 (142).

³⁶ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193 v. 19.7.2016, 1.

³⁷ Belastenden Maßnahmen kritisch gegenüber stehen *J. Schönfeld/B. Ellenrieder*, *StuW* 2019, 253 (261 f.); *S. Korte* (Fn. 26), Rn. 12; *V. Bendlinger/G. Kofler*, *ISr* 2022, 594 (598); für die Zulässigkeit belastender Maßnahmen zur Eindämmung schädlichen Steuerwettbewerbs dagegen *W. Schön*, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 191 (223); *A. Musil*, *FR* 2018, 933 (938); *J. Rieck/D. Fehling*,

erscheint es vorzugswürdig, für Maßnahmen der steuerlichen Missbrauchsvermeidung über eine speziellere, neu zu schaffende Kompetenzgrundlage nachzudenken.³⁸

2. Subsidiarität

Da Art. 115 AEUV als Binnenmarktcompetenz der geteilten Zuständigkeit unterfällt, findet der Subsidiaritätsgrundsatz des Art. 5 Abs. 3 EUV Anwendung. Eine Mindestbesteuerung von Milliardären könnte auf mitgliedstaatlicher Ebene grundsätzlich nicht ausreichend verwirklicht werden, denn die Mitgliedstaaten stehen zueinander im steuerlichen Wettbewerb. Dagegen könnte eine unionsrechtliche Regelung schädlichen Steuerwettbewerb insoweit verhindern.³⁹

Eine völkerrechtliche Kooperation, beispielsweise auf Ebene der G20 oder OECD wäre im Rahmen des Subsidiaritätsgrundsatzes dagegen unbeachtlich, da ansonsten das Ziel der fortschreitenden Integration der Europäischen Union unterlaufen würde.⁴⁰ Daher steht der Subsidiaritätsgrundsatz einer unionsrechtlichen Mindeststeuer für Milliardäre nicht entgegen.

3. Kompetenzbezogene Verhältnismäßigkeit

Eine unionsrechtliche Mindestbesteuerung von Milliardären müsste außerdem dem kompetenzbezogenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz aus Art. 5 Abs. 1, 4 EUV entsprechen. Sie würde unter anderem den legitimen

IStR 2022, 51 (57); *D. Fehling*, IStR 2023, 589 (591); *D. Hohenwarter/G. Mayr*, BB 2024, 1559 (1563).

³⁸ *H. Kube*, Europäisches versus nationales Steuerverfassungsrecht, Europäisches Steuerfassungsrecht – Symposium aus Anlass der Verabschiedung von Professor Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff als Präsident des Bundesfinanzhofs, 2023, S. 9 (19).

³⁹ Vgl. für eine internationale Koordination im Allgemeinen *G. Zucman* (Fn. 1), S. 30 ff.

⁴⁰ *J. Frowein*, FS Lerche, 1993, S. 401 (408); *S. Kadelbach*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 5 EUV Rn. 36; *C. Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 5 EUV Rn. 39; *J. Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 82. EL 05.2024, Art. 5 EUV Rn. 56; a.A. *A. Toth*, Common Market Law Review 1992, 1079 (1098 f.); *H.-J. Lambers*, EuR 1993, 229, 236.

Zweck verfolgen, Wettbewerbsgleichheit herzustellen; ein daneben bestehender Fiskalzweck wäre unschädlich.⁴¹ Die Harmonisierung der Besteuerungsregeln und die Festlegung eines Mindeststeuersatzes wären zur Erreichung dieses Zwecks geeignet. Für die Erforderlichkeit ist zu beachten, dass viele Mitgliedstaaten Vermögen bisher nicht besteuern und deren Verfassungen dies womöglich nicht einmal erlauben.⁴² Eine Verpflichtung zur Vermögensbesteuerung durch EU-Recht würde daher einen Eingriff in ihre Steuersysteme darstellen und ihre Steuerwürdigkeitsentscheidungen überzeichnen. Mildere Mittel gegenüber einer technischen Besteuerung des Vermögens wären insoweit die Ausgestaltung als Soll-Ertragsteuer oder als Einkommensteuer mit verbreiteter Bemessungsgrundlage.⁴³ Der Unionsgesetzgeber sollte den Mitgliedstaaten zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit, wie von *Zucman* vorgeschlagen,⁴⁴ die Wahl des Instruments überlassen.

Nach Art. 5 Satz 5 des Protokolls (Nr. 2) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit sind außerdem die finanzielle Belastung und der Verwaltungsaufwand u.a. der mitgliedstaatlichen Verwaltungen und der Bürger so gering wie möglich zu halten und müssen in einem angemessenen Verhältnis zu dem angestrebten Ziel stehen. Während einer Reduzierung des Vollzugsaufwands jenseits der Vorschläge *Zucmans* Grenzen gesetzt sind, könnte der Unionsgesetzgeber daneben an den Stellschrauben der Zahl der Steuerpflichtigen⁴⁵ sowie der Höhe der Steuerbelastung⁴⁶ drehen, um das Verhältnis zwischen Ertrag und Vollzugsaufwand positiv zu beeinflussen.⁴⁷

⁴¹ *W. Schön* (Fn. 37), S. 223; *J. Hey*, *EuZW* 2021, 277 (281 f.); a.A. *H. Kube*, *EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten*, *Europäisches Steuerrecht*, 2018, S. 69 (77, 79 f.).

⁴² Vgl. *G. Zucman* (Fn. 1), S. 22, 24.

⁴³ Vgl. *ebd.*, S. 22 ff.

⁴⁴ Vgl. *ebd.*, S. 22, 24.

⁴⁵ Vgl. *G. Zucman* (Fn. 1), S. 38.

⁴⁶ Für verschiedene Szenarien siehe *ebd.*, S. 24 ff.

⁴⁷ Mündlich äußerte *G. Zucman*, dass die Vollzugskosten nur einen kleinen Bruchteil der Erträge ausmachen würden, *At the G20, Brasil's proposal to tax the super-rich may raise up to 250 billion dollars a year*, 25.6.2024: <https://www.g20.org/en/news/at-the-g20-brasils-proposal-to-tax-the-super-rich-may-raise-up-to-250-billion-dollars-a-year>.

4. Eigentumsrecht

Der Unionsgesetzgeber müsste sich bei Einführung einer Mindestbesteuerung von Milliardären am Eigentumsrecht aus Art. 17 der Europäischen Grundrechtecharta (GRCh) messen lassen. Nach Art. 17 Abs. 1 Satz 1 GRCh hat jede Person das Recht, ihr rechtmäßig erworbenes Eigentum zu besitzen, zu nutzen, darüber zu verfügen und es zu vererben. Geschützt sind konkrete Rechtspositionen, nicht jedoch das Vermögen als Ganzes.⁴⁸ Daher bedeutet die Auferlegung einer Geldleistungspflicht im Allgemeinen keinen Eingriff in das Eigentumsrecht.⁴⁹ Demgegenüber erkennt die Rechtsprechung des EGMR zu Art. 1 des EMRK-Zusatzprotokolls (EMRK-ZP), der gem. Art. 6 Abs. 3 EUV als allgemeiner Grundsatz Geltung beansprucht, einen Schutz der Eigentumsfreiheit gegen Abgabepflichten an.⁵⁰ Eine Aufladung des Art. 17 GRCh mit dieser Dimension der Eigentumsfreiheit ist jedoch nicht angezeigt, da das weite Verständnis des Schutzbereichs des Art. 1 EMRK-ZP dazu dient, dem Akzessorietäterfordernis des Art. 14 EMRK gerecht zu werden.⁵¹

Auch unter Art. 17 GRCh ist eine Eröffnung des Schutzbereichs jedoch für Steuern, die konkrete vermögenswerte Positionen oder deren Verwendung belasten, nicht von vornherein ausgeschlossen.⁵² Darunter würden auch eine Steuer auf das konsolidierte Vermögen, einen fiktiven Ertrag daraus

⁴⁸ F. Heselhaus, in: Heselhaus/Nowak, Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2. Aufl. 2020, § 36 Rn. 51; R. Streinz, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 17 Rn. 6; H. Jarass, in: Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 4. Aufl. 2021, Art. 17 Rn. 6.

⁴⁹ R. Streinz (Fn. 48), Rn. 6; C. Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 17 GRCh Rn. 8.

⁵⁰ EGMR, Urt. v. 23.10.1990, 11581/85, ECLI:CE:ECHR:1990:1023JUD001158185, Rn. 30 - Darby v. Sweden (H. Jarass (Fn. 48), Rn. 21, kritisiert zurecht, dass aus Art. 1 Abs. 2 EMRK-ZP, der nur von der „Sicherung der Zahlung der Steuern“ spreche, noch nicht die Eröffnung des Schutzbereichs für Steuern folge); Urt. v. 29.4.2008, 13378/05, ECLI:CE:ECHR:2008:0429JUD001337805, Rn. 59 - Burden and Burden v. the United Kingdom; Urt. v. 20.9.2011, 14902/04, ECLI:CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, Rn. 552 ff. - OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia; F. Heselhaus (Fn. 48), Rn. 51.

⁵¹ F. Heselhaus (Fn. 48), Rn. 51.

⁵² F. Wollenschläger, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 17 GRCh Rn. 13; H. Jarass (Fn. 48), Rn. 21; vgl. auch T. von Danwitz, Eigentumschutz in Europa und im Wirtschaftsvölkerrecht, Bericht zur Lage des Eigentums, 2002, S. 215 (268).

oder das Einkommen fallen. Der EuGH lehnte in einer Entscheidung aus dem Jahr 1991 zwar einen *Verstoß* gegen das Eigentumsrecht durch die EWG-Zuckerabgabe ab.⁵³ Die unklare Entscheidung scheint jedoch einen *Eingriff* in das Eigentumsrecht durch Steuern jedenfalls nicht auszuschließen.⁵⁴

Einer Ansicht nach kann ein Eingriff in das Eigentumsrecht aus Art. 17 GRCh vorliegen, wenn vermögenswerte Rechtspositionen durch Auferlegung von Abgabepflichten belastet werden und dies für den Inhaber eine gravierende Wirkung hat.⁵⁵ Diese Formel, die sich an der Rechtsprechung des Ersten Senats des BVerfG zu Art. 14 GG⁵⁶ zu orientieren scheint, welche dessen Schutzbereich nur bei Steuern mit erdrosselnder Wirkung eröffnet sieht, schmälert jedoch den Anwendungsbereich des Art. 17 GRCh über Gebühr. Sie versperrt die Möglichkeit einer differenzierten Verhältnismäßigkeitsprüfung auf Rechtfertigungsebene. Es erscheint daher vorzugswürdig, den Anwendungsbereich des Art. 17 GRCh für Steuern auf konkrete vermögenswerte Positionen in jedem Fall eröffnet zu sehen und bei gravierender Wirkung hohe Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen.

Wenn man von einer Brutto-Rendite von 7,5 % auf das Vermögen von Milliardären ausgeht,⁵⁷ würde eine Steuer in der von *Zucman* vorgeschlagenen Höhe von 2 % des Vermögens den fiktiven (Brutto-)Ertrag mit einem Steuersatz von ca. 26,7 % belasten. In der Regel sollte daher eine Tilgung der Steuerlast aus den Vermögenserträgen möglich sein.⁵⁸ Wenn sich die Mindestbesteuerung auf Milliardäre beschränken würde, wäre eine gravierende Belastung daher in der Regel zu verneinen.

⁵³ EuGH, Urt. v. 21.2.1991, C-143/88 und C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65, Rn. 73 f. - Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG.

⁵⁴ *F. Heselhaus* (Fn. 48), Rn. 50. Im Ergebnis einen Eingriff in das Eigentumsrecht trotzdem verneinend *T. Schilling*, EuZW 1991, 310 (310 f.); bereits die Einschlägigkeit des Schutzbereichs verneinend *O. Müller-Michaels*, Grundrechtlicher Eigentumsschutz in der Europäischen Union, 1997, S. 42.

⁵⁵ *H. Jarass* (Fn. 48), Rn. 21.

⁵⁶ BVerfGE 38, 61 (102); BVerfGE 70, 219 (230); BVerfGE 78, 232 (243); BVerfGE 95, 267 (300).

⁵⁷ Die durchschnittliche Brutto-Vermögensrendite von Milliardären im Zeitraum von 1987 bis heute Jahren liegt bei etwa 7,5 % pro Jahr, *G. Zucman* (Fn. 1), S. 18.

⁵⁸ Vgl. für diesen Maßstab BVerfGE 93, 121 (137).

III. Fazit und Ausblick

Die Einführung einer unionsrechtlichen Mindeststeuer für Milliardäre nach den Maßgaben von *Zucmans* Bericht wäre mit den ausgewählten primärrechtlichen Vorgaben vereinbar. Sie könnte für mehr Steuergerechtigkeit innerhalb der Union sorgen. Darüber hinaus könnte eine (teilweise) Übertragung des entsprechenden Steuerertrags auf die EU durch Eigenmittelbeschluss zur Deckung ihres derzeit hohen Finanzbedarfs beitragen.