



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Steuerverfassungsrecht und gesetzgeberischer Gestaltungsraum – Deutschland und die USA im Rechtsvergleich“

Dissertation vorgelegt von Iris Schomäcker

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Zweitgutachter: Prof. Dr. Bernd Grzeszick

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Einleitung

Das Bundesverfassungsgericht nimmt seit einiger Zeit vermehrt Einfluss auf die Gestaltung des deutschen Steuerrechts. Dies wird von vielen begrüßt; gerade in letzter Zeit sind aber auch vermehrt kritische Stimmen zu vernehmen. Kritiker fürchten etwa, das Grundgesetz könne sich als Reformsperre auswirken und den parlamentarischen Gestaltungsraum im Steuerrecht empfindlich verkürzen. Kritisch betrachtet wird insbesondere der Folgerichtigkeitsgrundsatz: Mit seiner Hilfe werde die Normenhierarchie aufgeweicht und darüber hinaus die im Rahmen demokratischer Gesetzgebung nötige Kompromissbildung erschwert.

Die Arbeit leistet einen Beitrag zu dieser Debatte. Als Reflexionsbogen dient dabei ein Vergleich zu den Vereinigten Staaten von Amerika. Die USA sind als Vergleichsland besonders interessant, weil das amerikanische Verfassungsrecht mit Blick auf das Steuerrecht sehr viel zurückhaltender gehandhabt wird. Die USA bilden im Hinblick auf das Steuerverfassungsrecht gewissermaßen ein Gegenmodell zu Deutschland.

Um die Auswirkungen des Steuerverfassungsrechts auf den gesetzgeberischen Gestaltungsraum greifbar zu machen, vergleicht die Arbeit das Steuerverfassungsrecht in Deutschland und den USA nicht isoliert, sondern bezieht die Grundzüge des einfachen Rechts in den Vergleich ein. Im Fokus steht dabei das Einkommensteuerrecht.

Erster Teil: Bundesrepublik Deutschland

Im ersten Teil der Arbeit werden als Grundlage für den Rechtsvergleich die Grundzüge des deutschen Einkommensteuerrechts sowie dessen verfassungsrechtliche Überwölbung dargestellt. Zunächst wird die Einkommensteuer im Gesamtsystem der Steuerarten verortet; anschließend werden die anerkannten Grund- und Subprinzipien des Einkommensteuerrechts, ausgehend vom Leistungsfähigkeitsprinzip, dargestellt. Zu den Subprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips gehören der Grundsatz der Individualbesteuerung, das Universalitätsprinzip, das Totalitätsprinzip, das objektive und subjektive Nettoprinzip und das Realisationsprinzip. Daneben werden die Ausgestaltung des Tarifs, das Markteinkommensprinzip, die Abschnittsbesteuerung und die besondere Berücksichtigung von Ehe und Familie in den Blick genommen.

Darauf aufbauend werden die verfassungsrechtlichen Grenzen des Steuergesetzgebers dargestellt. Das Grundgesetz wirkt in vielfacher Hinsicht auf das deutsche Einkommensteuerrecht ein. Im Mittelpunkt der steuerverfassungsrechtlichen Diskussion in Deutschland stehen die grundrechtlichen Grenzen des Steuerrechts. Große Bedeutung haben insbesondere Art. 3 Abs. 1 GG mit dem darin verankerten Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Folgerichtigkeitsgebot. Daneben sind vor allem der Schutz des Existenzminimums und der besondere Schutz von Ehe und Familie hervorzuheben. Auch das Staatsorganisationsrecht enthält Vorgaben für den Steuergesetzgeber. Art. 105 und Art. 106 GG grenzen zum einen die Gesetzgebungskompetenzen von Bund und Ländern im Bereich des Steuerrechts voneinander ab und begrenzen andererseits das Recht der Gesetzgeber von Bund und Ländern, neue Steuern zu erfinden. Auch steuerliche Lenkungsnormen können nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich auf die Steuergesetzgebungskompetenzen in Art. 105 GG gestützt werden. In rechtsstaatlicher Hinsicht wird der gesetzgeberische Gestaltungsraum durch das Rückwirkungsverbot und das Bestimmtheitsgebot beschränkt.

Teil 2: Vereinigte Staaten von Amerika

Im zweiten Teil der Arbeit werden parallel zum ersten Teil der Arbeit die Grundzüge des amerikanischen Einkommensteuerrechts und dessen verfassungsrechtliche Überwölbung dargestellt. Anders als in Deutschland hat das Leistungsfähigkeitsprinzip (*ability to pay-principle*) in den USA zwar gewisse Bedeutung, im Schwerpunkt der Diskussion steht jedoch die Frage nach der Reichweite des Einkommensbegriffs. Die Arbeit zeigt zunächst die Stellung der Einkommenssteuer im Gesamtsteuersystem der USA auf, einerseits im Hinblick auf das föderale System der USA, andererseits im Hinblick auf das Verhältnis der Einkommensteuer zu den anderen Bundessteuern. Die Reichweite des Einkommensbegriffs ist deshalb von besonderer Bedeutung für das amerikanische Steuerrecht, weil der Internal Revenue Code die zu steuernden Einkommensarten nicht abschließend benennt. Ausgangspunkt der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist vielmehr das Bruttoeinkommen, welches im Internal Revenue Code tautologisch als „income from whatever source derived“ definiert ist. Ähnlich wie das deutsche Einkommensteuerrecht differenziert auch das amerikanische Einkommensteuerrecht zwischen grundsätzlich abzugsfähigen betrieblichen Aufwendungen und grundsätzlich nicht abzugsfähigen privaten Konsumausgaben.

Die amerikanische Bundeseinkommensteuer sieht einen progressiven Stufentarif vor, wobei die Tarifstufen für verschiedene Personengruppen unterschiedlich ausgestaltet sind. Für Veräußerungsgewinne (*capital gains*) gilt ein deutlich reduzierter Tarif. Das Realisationsprinzip und das Prinzip der Abschnittsbesteuerung gehören auch zu den Grundprinzipien des amerikanischen Einkommensteuerrechts. Ehe und Familie finden an verschiedenen Stellen des Internal Revenue Code besondere Berücksichtigung. Die Vorschriften geben jedoch kein einheitliches Bild ab, sondern verfolgen verschiedene, sich teils widersprechende Anliegen. So kann sich die Ehe je nach Verteilung des Einkommens zwischen den Ehepartnern positiv oder negativ auf die Steuerschuld des Ehepaares auswirken. Ein besonderes Merkmal der amerikanischen Einkommensteuer bildet daneben die sogenannte *Alternative Minimum Tax*, die als Parallelsystem neben die reguläre Einkommensteuer tritt und verhindern soll, dass Steuerpflichtige mit hohen wirtschaftlichen Einkommen ihre Steuerschuld durch geschickte Nutzung von Abzugsmöglichkeiten auf ein Minimum reduzieren können.

Die U.S. Constitution enthält nur wenige Einschränkungen für den Steuergesetzgeber. Der Schwerpunkt der steuerverfassungsrechtlichen Rechtsprechung liegt im Bereich der Gesetzgebungskompetenzen und deren inhärenten Schranken. Die amerikanische Verfassung enthält zwei besondere Vorschriften, welche die Steuergesetzgebungskompetenz des Bundesgesetzgebers begrenzen. Die *apportionment clause* verlangt, dass bei allen Steuern die in jedem Gliedstaat generierten Einnahmen im Verhältnis zur Bevölkerungszahl des jeweiligen Gliedstaates stehen müssen. Die *uniformity clause* sieht vor, dass indirekte Steuern überall in den USA einheitlich erhoben werden müssen. Beide Vorschriften legt der U.S. Supreme Court sehr eng aus. Entgegen dem deutschen Verständnis werden als direkte Steuern nur Kopfsteuern und Grundsteuern verstanden. Als in einer umstrittenen Entscheidung auch die damalige Einkommensteuer als direkte Steuer verstanden wurde, wurde kurzerhand die Verfassung geändert, um die Einkommensteuer von den Anforderungen der *apportionment clause* zu befreien. Die *uniformity clause* verbietet nach der Rechtsprechung des U.S. Supreme Court nur offene Diskriminierungen anhand geographischer Kriterien. Die Vorschrift lässt sich danach leicht umgehen, indem man den Steuergegenstand mit nicht-geographischen Begriffen beschreibt. So ausgelegt haben beide Vorschriften in der Praxis kaum eine Bedeutung.

Darüber hinaus enthält die amerikanische Verfassung noch eine weitere besondere Vorschrift für die Steuergesetzgebung. Nach der *origination clause* müssen alle Gesetze zur Erzielung von Staatseinnahmen vom Repräsentantenhaus ausgehen. Auch diese Vorschrift hat jedoch in der Praxis kaum Auswirkungen. Die Änderungsbefugnis des amerikanischen Senates wird nämlich so weit verstanden, dass er den Gesetzgebungsvorschlag auch vollständig durch einen eigenen Vorschlag ersetzen kann. Solange der ursprüngliche Anstoß für ein einnahmenrelevantes Gesetz vom Repräsentantenhaus ausgeht, kann der Senat danach auch sachlich unzusammenhängende Änderungsvorschläge einfügen.

Grundrechtliche Einschränkungen für den Steuergesetzgeber finden sich in der amerikanischen Verfassung dagegen kaum. Rechtsstaatliche Grenzen existieren zwar, haben in der Praxis aber nur eine geringe Bedeutung. Demgegenüber enthalten die Verfassungen der Gliedstaaten zum Teil deutlich weiter gehende Vorgaben für den Steuergesetzgeber. Die Verfassung von Louisiana etwa schreibt die Eckpfeiler der gliedstaatlichen Einkommensteuer fest, wozu etwa die Geltung des Nettoprinzips zählt. In anderen Gliedstaatenverfassungen sind besondere Vorgaben zur Änderung des Steuerrechts enthalten. Zahlreiche Verfassungen enthalten darüber hinaus ein Gebot der Gleichheit oder Einheitlichkeit der Besteuerung.

Insgesamt wird deutlich, dass das Verfassungsrecht weitgehend ohne Bedeutung für das amerikanische Einkommensteuerrecht ist. Eine gewisse Bedeutung kam dem Verfassungsrecht zu Ende des 19. und Beginn des 20. Jahrhunderts zu, als dort die Einkommensteuer neu eingeführt wurde. Seit der Ratifizierung des 16th Amendment im Jahre 1913, wodurch die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Einkommensteuer sichergestellt wurde, hat das Verfassungsrecht in den USA aber kaum noch einen merklichen Einfluss auf das Steuerrecht. Die Vorgaben der amerikanischen Verfassung, die die Steuerkompetenz des amerikanischen Gesetzgebers begrenzen, kommen bei der alltäglichen Anwendung des amerikanischen Einkommensteuerrechts nur selten zum Tragen.

Teil 3: Rechtsvergleich

Im dritten Teil der Arbeit werden die in Teil 1 und 2 gefundenen Ergebnisse einander gegenübergestellt. Im ersten Unterabschnitt werden dabei zunächst die Unterschiede im Steuerverfassungsrecht an sich betrachtet. Besonderes Augenmerk bildet dabei die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sowie des U.S. Supreme Court. Der Vergleich zeigt deutlich, dass das deutsche Steuerverfassungsrecht keine Selbstverständlichkeit ist. Die Kontrolle des Steuergesetzgebers durch das Bundesverfassungsgericht ist in nahezu jeder Hinsicht strenger als die des U.S. Supreme Court.

In den USA erscheint das Steuerrecht als ein weitgehend vom Verfassungsrecht losgelöstes Rechtsgebiet. Dieser Unterschied ist vor allem deshalb auffällig, weil die amerikanische Verfassung mehrere explizit an den Steuergesetzgeber gerichtete Vorgaben enthält, wohingegen das Grundgesetz seinem Wortlaut nach nur wenige Vorgaben enthält, die sich explizit an den Steuergesetzgeber richten. Die in der amerikanischen Verfassung enthaltenen Vorgaben an den Steuergesetzgeber werden jedoch allesamt so eng ausgelegt, dass sie in der Praxis kaum eine Bedeutung haben.

Besonders gravierend sind die Unterschiede im Bereich der grundrechtlichen Vorgaben. Während die grundrechtlichen Grenzen das Herzstück des deutschen Steuerverfassungsrechts bilden, finden sich in den USA kaum grundrechtliche Einschränkungen. In Deutschland hat insbesondere der Gleichheitssatz überragende Bedeutung für das Steuerrecht. *Roman Herzog* und *Klaus Tipke*

haben den Gleichheitssatz sogar als „Magna Charta des Steuerrechts“ bezeichnet. Für das amerikanische Steuerrecht sind die Gleichheitsrechte dagegen praktisch bedeutungslos. Abseits von Diskriminierungen aufgrund von Rasse oder Geschlecht unterliegt das Steuerrecht allenfalls einer Willkürkontrolle. Angesichts dieses eingeschränkten Prüfungsmaßstabes haben die meisten hierauf gestützten Klagen keinen Erfolg. Demgegenüber hat das Bundesverfassungsgericht das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip im allgemeinen Gleichheitssatz verankert und ihm damit Verfassungsrang gegeben. Darüber hinaus hat das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber auf Folgerichtigkeit verpflichtet. Gesetze werden danach auf ihre Konsistenz mit dem sonstigen, einfach-rechtlichen System überprüft. Bei einem so formulierten Prüfungsmaßstab haben naturgemäß mehr Verfahren Erfolg. Während das Bundesverfassungsgericht von einem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Steuergerechtigkeit spricht und Steuergesetze einer strengen Prüfung unterwirft, spricht der U.S. Supreme Court davon, eine vollkommene Gleichheit der Besteuerung sei ohnehin ein unerreichbarer Traum. In den USA ist die gerechte Ausgestaltung des Steuerrechts damit keine Frage des Verfassungsrechts, sondern vor allem Sache der Politik.

Der zweite Unterabschnitt untersucht, inwiefern den in Teil 1 und 2 dargestellten Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts Verfassungsrang beigemessen wird und welche Rolle die verschiedene verfassungsrechtliche Überwölbung für das Verständnis und die Anwendung der Steuerrechtsprinzipien spielt. Teilweise erklären sich dabei Unterschiede zwischen den Rechtsordnungen aus der unterschiedlich ausgeprägten verfassungsrechtlichen Überwölbung; teilweise finden sich aber auch ungeachtet dieser Unterschiede Gemeinsamkeiten in der Steuerrechtsdogmatik. Im Ausgangspunkt fällt auf, dass es ungeachtet der deutlichen Unterschiede im Steuerverfassungsrecht im einfachen Recht viele Parallelen gibt. So wird etwa die persönliche Situation des Steuerpflichtigen in beiden Ländern durch eine Art Grundfreibetrag berücksichtigt. Dies ist insofern interessant, als das subjektive Nettoprinzip in Deutschland Verfassungsrang hat, wohingegen man in der Rechtsprechung des U.S. Supreme Court vergeblich nach einer Garantie des steuerlichen Existenzminimums sucht. Nach der Rechtsprechung des U.S. Supreme Court ist der amerikanische Gesetzgeber verfassungsrechtlich nicht gehindert, auf die wirtschaftlichen Existenzgrundlagen der Steuerzahler zuzugreifen. Angesichts der deutlichen Unterschiede im Steuerverfassungsrecht beider Länder deuten die Parallelen im einfachen Recht darauf hin, dass es so etwas wie eine „universale Grammatik des Steuerrechts“ gibt. Bestimmte Merkmale der Steuersysteme haben sich über Jahrhunderte hinweg als vernünftige Merkmale eines Steuersystems herausgebildet. Dazu gehört etwa die Abschnittsbesteuerung, insbesondere aber das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Im dritten Unterabschnitt wird untersucht, welche rechtlichen und außerrechtlichen Bedingungen die Entwicklung des Steuerverfassungsrechts in beiden Ländern erklären können, um die Ergebnisse des Rechtsvergleichs einordnen zu können. Neben den materiell- und formell-verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen werden dabei auch rechtsrealistische Begründungsansätze verfolgt. Der Umstand, dass das Bundesverfassungsgericht deutlich stärkeren Einfluss auf die Gestaltung des Einkommensteuerrechts nimmt als der U.S. Supreme Court, erklärt sich zu großen Teilen durch die rechtlichen und rechtskulturellen Rahmenbedingungen. Zur Erklärung können bereits die Unterschiede im Verfassungstext beitragen. Die größten Unterschiede im Steuerverfassungsrecht beider Länder zeigt der Rechtsvergleich im Bereich der Individualrechte. In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht haben die Menschenwürdegarantie, das Sozialstaatsprinzip, der besondere Schutz von Ehe und Familie und der allgemeine

Gleichheitssatz große Bedeutung. All diese Normen finden im Text der amerikanischen Verfassung kein Äquivalent. Die größere Zurückhaltung des U.S. Supreme Court wird auch dadurch erklärt, dass in den USA auch historisch bedingt allgemein ein prozedurales Verständnis von Gerechtigkeit herrscht. Im Vergleich zu Deutschland existiert ein größeres Vertrauen in die Legitimität demokratischer Entscheidungen.

Im Hinblick auf das Verfassungsprozessrecht kann zur Erklärung der größeren Zurückhaltung des U.S. Supreme Court beitragen, dass das richterliche Prüfungsrecht in den USA anders als in Deutschland nicht explizit im Verfassungstext verankert ist. Die schwächere normative Grundlage bedingt eine größere Sensibilität für die Grenzen des richterlichen Prüfungsrechts. Unterschiede bestehen schließlich auch im Hinblick auf den Zugang zum Rechtsschutz durch die Verfassungsgerichte und die Struktur der Verfassungsgerichtsbarkeit.

Ergebnis des Rechtsvergleichs und Fazit

Das abschließende Kapitel zum Ergebnis des Rechtsvergleichs und Fazit bündelt die vorgefundenen Ergebnisse und sucht eine Antwort auf die Frage, wie das deutsche Steuerverfassungsrecht zu bewerten ist und ob die USA insofern positiv oder negativ als Vorbild dienen können. Die Arbeit kommt zu dem Schluss, dass die stärkere verfassungsrechtliche Prägung des deutschen Steuerrechts trotz der teils berechtigten Kritik im Vergleich zu der Situation in den USA entscheidende Vorteile hat. Das deutsche Verfassungsrecht gibt dem gesetzgeberischen Gestaltungsraum im Bereich des Steuerrechts einen Rahmen, der strukturierend und stabilisierend wirkt und dem Gesetzgeber mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine normative Leitschnur zur Hand gibt. Die verfassungsrechtliche Prägung hilft, die Beeinflussung der Steuerpolitik durch Interessengruppen allein auf der Suche nach persönlichen Vorteilen einzudämmen.

Auch der Folgerichtigkeitsgrundsatz verlangt – anders als seine Kritiker behaupten – keine Alles-oder-Nichts-Lösungen und konterkariert damit differenzierte Regelungen. Er verlangt lediglich, dass Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung besonders gerechtfertigt werden. Er hält den Gesetzgeber damit zu einem Mindestmaß an Wertungs- und Begründungsrationalität an. Es dürfte nicht zuletzt dem Folgerichtigkeitsgrundsatz zu verdanken sein, dass die deutsche Steuerrechtsdogmatik gegenüber ihrem amerikanischen Pendant stärker prinzipiengeleitet wirkt. Um die Gerechtigkeitsidee im Steuerrecht zu bewahren, bedarf es eines selbstbewussten Verfassungsgerichts, das sich nicht auf eine bloße Willkürkontrolle beschränkt, sondern dem Steuergesetzgeber klare Grenzen aufzeigt.
