



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht“

Dissertation vorgelegt von Jana-Sophie Enders

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Zweitgutachter: Prof. Dr. Bernd Heuermann

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Forschungsanlass

Ausgelöst und angetrieben durch den Finanz-, Steuer- und Leistungsstaat ist der staatliche Finanzbedarf im modernen Verfassungsstaat beträchtlich. Steuern dienen der Generierung von Einnahmen zur Finanzierung der Staatsaufgaben und zur Deckung von Staatsausgaben. Diese Zwecksetzung wird von den meisten einzelnen Steuernormen verfolgt und als „(allgemeiner) Fiskalzweck“ bezeichnet. Allerdings wohnt dem allgemeinen Fiskalzweck kein immanentes begrenzendes Maß inne. Mit zunehmenden Staatsaufgaben wächst auch der Finanzbedarf.

Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass dem allgemeinen Fiskalzweck in der Literatur und der Rechtsprechung vielfach verfassungsrechtliche Rechtfertigungskraft abgesprochen wird. Insbesondere wird der *allgemeine* Fiskalzweck regelmäßig nicht als Rechtfertigungsgrund für Belastungsungleichheiten und für rückwirkend belastende Steuergesetze akzeptiert. Dennoch haben der Bundesfinanzhof, einige Finanzgerichte sowie viele Stimmen im Schrifttum bereits anerkannt, dass ein sogenannter „*qualifizierter* Fiskalzweck“ bestimmte Belastungsungleichheiten rechtfertigen kann.

Seit dem Jahr 2011 tritt der Terminus „*qualifizierter* Fiskalzweck“ in der verfassungsrechtlichen Prüfung einer Vielzahl von Steuerrechtsnormen in Erscheinung. Der qualifizierte Fiskalzweck gewinnt in der Diskussion der steuerverfassungsrechtlichen Grundrechtsdogmatik an Bedeutung und war in einigen Gerichtsentscheidungen entscheidungserheblich. Mehrere Verfahren, die im Zusammenhang mit dem qualifizierten Fiskalzweck stehen, sind gegenwärtig beim Bundesverfassungsgericht anhängig. Dem qualifizierten Fiskalzweck kommt daher erhebliche praktische Relevanz und besondere Aktualität zu. Allerdings ist der Argumentationstopos auch vehementer Kritik ausgesetzt.

Eine präzise Bestimmung des Anwendungsbereiches und der Rechtfertigungskraft des qualifizierten Fiskalzwecks ist bislang weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum erfolgt. Insgesamt ist der Begriff „*qualifizierter* Fiskalzweck“ noch sehr unbestimmt und unzureichend erforscht. Diesen Befund nimmt die Dissertation zum Anlass „Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht“ ganzheitlich auszuleuchten und einen Systemisierungsvorschlag für den Topos „*qualifizierter* Fiskalzweck“ zu unterbreiten. Zur Reflexion der Ergebnisse der nationalen Untersuchung dienen Vergleiche zum Steuerrecht der Europäischen Union und zum US-amerikanischen Steuerverfassungsrecht.

Kapitel 1: Hintergrund, verfassungsrechtlicher Rahmen und der allgemeine Fiskalzweck

Im 1. Kapitel der Arbeit wird der Grundstein für die Untersuchung gelegt durch eine Nachzeichnung von steuerstaatstheoretischen, rechtfertigungstheoretischen und steuerverfassungsrechtlichen Grundlagen. Der *allgemeine* Fiskalzweck wird von den spezifischen Steuernormzwecken Lenkung, Vereinfachung und Missbrauchsabwehr unter Berücksichtigung der historischen Entwicklung abgegrenzt. Hervorgehoben wird, dass der Fiskalzweck explizit in der einfachgesetzlichen Steuerdefinition des § 3 Abgabenordnung und zumindest implizit vielfach im Grundgesetz verankert ist. Er ist ein Rechtsgut von Verfassungsrang.

Die Aufarbeitung des Steuerverfassungsrechts zeigt jedoch, dass der allgemeine Fiskalzweck in der anerkannten Dogmatik materiell-rechtlich nur begrenzte Rechtfertigungskraft entfaltet. Regelmäßig, aber nicht stets abschließend, kann der allgemeine Fiskalzweck den Eingriff in Freiheitsgrundrechte rechtfertigen. Für Belastungsungleichheiten wird eine zweistufige

Bedeutung herausgearbeitet: Auf der Stufe der Belastungsgrundentscheidungen stellt der allgemeine Fiskalzweck einen legitimen Sachgrund für Ungleichbehandlungen dar, soweit der Anknüpfungspunkt ein Leistungsfähigkeitskriterium ist. So darf beispielsweise die Auswahl von Besteuerungsgegenständen nach fiskalischer Ergiebigkeit erfolgen. Auf der Stufe der Binnenausgestaltung der Steuer kommt dem allgemeinen Fiskalzweck dagegen keine Rechtfertigungskraft zu. Diese zweistufige Relevanz steht im Einklang mit dem gestuften Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und der gestuften gerichtlichen Kontrolldichte. Für die echte und für die unechte Rückwirkung von Steuergesetzen stellt der allgemeine Fiskalzweck grundsätzlich keinen Rechtfertigungsgrund dar. Für prozessrechtliche Fragen können fiskalische Erwägungen in gewissem Umfang Bedeutung erlangen. So kann das „Interesse an einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung“ ausnahmsweise eine *ex nunc*-Wirkung von Gerichtsentscheidungen legitimieren.

Kapitel 2: Qualifizierte Fiskalzwecke in der verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung

Das zentrale 2. Kapitel der Dissertation widmet sich den qualifizierten Fiskalzwecken und bestimmt – aufbauend auf den Erkenntnissen des Kapitels 1 – deren Anwendungsbereich.

Begriffsbestimmung und erste Annäherung

Zur ersten Annäherung wird das Begriffsverständnis des „qualifizierten Fiskalzwecks“ für die Arbeit dargelegt. Hervorgehoben wird, dass trotz geringer Relevanz des allgemeinen Fiskalzwecks in der anerkannten steuerverfassungsrechtlichen Dogmatik ein Rechtfertigungsgrund nicht allein wegen seiner fiskalischen Motive abzulehnen ist. Der Begriff „qualifizierter Fiskalzweck“ wird komplementär zum Begriff „allgemeiner Fiskalzweck“ definiert: Er grenzt den allgemeinen Fiskalzweck (der für eine Rechtfertigung untauglich ist) von solchen Ausformungen des Fiskalzwecks ab, die Rechtfertigungskraft entfalten für Belastungsungleichheiten innerhalb der steuerlichen Binnenausgestaltung oder für Rückwirkungen. Bei dem Argumentationstopos „qualifizierter Fiskalzweck“ handelt es sich um eine Rechtsschöpfung des Schrifttums, die an steuerverfassungsrechtliche Rechtsprechung anknüpft. Auch wenn der Begriff von Fachgerichten und Teilen der Literatur aufgegriffen wurde, bedarf er der weiteren Systematisierung.

Einzelanalyse

Als Ausgangspunkt für den Vorschlag der übergreifenden Systematisierung des bislang unbestimmten Rechtsbegriffs werden einzeln die drei meistdiskutierten „qualifizierten Fiskalzwecke“ analysiert.

Außerordentlicher Finanzbedarf

Die Bewältigung eines außerordentlichen Finanzbedarfs (in Kurzform: „außerordentlicher Finanzbedarf“) wird in der Arbeit als erste Ausprägung des qualifizierten Fiskalzwecks identifiziert. Sie kann als Rechtfertigungsgrund Rückwirkungen von Steuergesetzen rechtfertigen. Der außerordentliche Finanzbedarf ist die Wiege der Rechtsfigur „qualifizierter Fiskalzweck“. Denn im Zusammenhang mit diesem Rechtfertigungsgrund wurde erstmals zwischen unterschiedlichen Nuancen des Fiskalzwecks differenziert und die Grundidee des qualifizierten Fiskalzwecks entwickelt. Ein außerordentlicher Finanzbedarf verlangt, dass eine akute und unerwartete Haushaltsbelastung vorliegt, welche eine finanzielle Ausnahmesituation begründet. Der Rechtfertigungsgrund basiert auf verschiedenen Erwägungen, die zum

allgemeinen Fiskalzweck hinzutreten. Insbesondere knüpft er an eine historische Tradition an, fügt sich systematisch in die Behandlung von Ausnahmesituationen im Verfassungsrecht ein, fördert finanzielle Handlungsfähigkeit und eröffnet eine steuerliche Alternative zur Kreditaufnahme. Unter den außerordentlichen Finanzbedarf fasst die Arbeit die Fallgruppen „Bewältigung der finanziellen Lasten der deutschen Wiedervereinigung“ und „Ausgleich unerwarteter Steuermindereinnahmen infolge höchstrichterlicher Rechtsprechungsänderung“. Es wird ferner aufgezeigt, dass in Orientierung an den grundgesetzlichen Vorgaben zur Nettoneuverschuldung weitere Fallgruppen herausgearbeitet werden können.

Einnahmenverstetigung

Als zweite Ausprägung des qualifizierten Fiskalzwecks nimmt die Arbeit anschließend die Verstetigung der Staatseinnahmen im Konjunkturverlauf (in Kurzform „Einnahmenverstetigung“) in den Blick. Diese Ausprägung des qualifizierten Fiskalzwecks ist in der Lage, Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip zu rechtfertigen. Es handelt sich dabei um den meistdiskutierten Anknüpfungspunkt für die Rechtsfigur des qualifizierten Fiskalzwecks. Denn im Zusammenhang mit diesem Rechtfertigungsgrund wurde der Terminus erstmals verwendet und geprägt. Die Bezeichnung „Einnahmenverstetigung“ beschreibt das gesetzgeberische Ziel, die haushaltswirtschaftlichen und steuerlichen Auswirkungen von konjunkturellen Schwankungen zu dämpfen. Die Intention des Gesetzgebers ist es dabei, den regelmäßigen Zufluss von Steuereinnahmen zu gewährleisten. Der Rechtfertigungsgrund stützt sich auf unterschiedliche legitimierende Erwägungen. Hervorgehoben werden die Gegenwartsnähe der Besteuerung, die Planbarkeit von Staatseinnahmen und -ausgaben sowie die Anerkennung materieller Dämpfungswirkungen in anderen steuerrechtlichen Zusammenhängen. Zwar sind unter diese Ausprägung des qualifizierten Fiskalzwecks nicht verschiedene Fallgruppen, aber unterschiedliche Fallbeispiele zu fassen, nämlich § 10d Abs. 2 Einkommensteuergesetz und § 10a Satz 2 Gewerbesteuerengesetz.

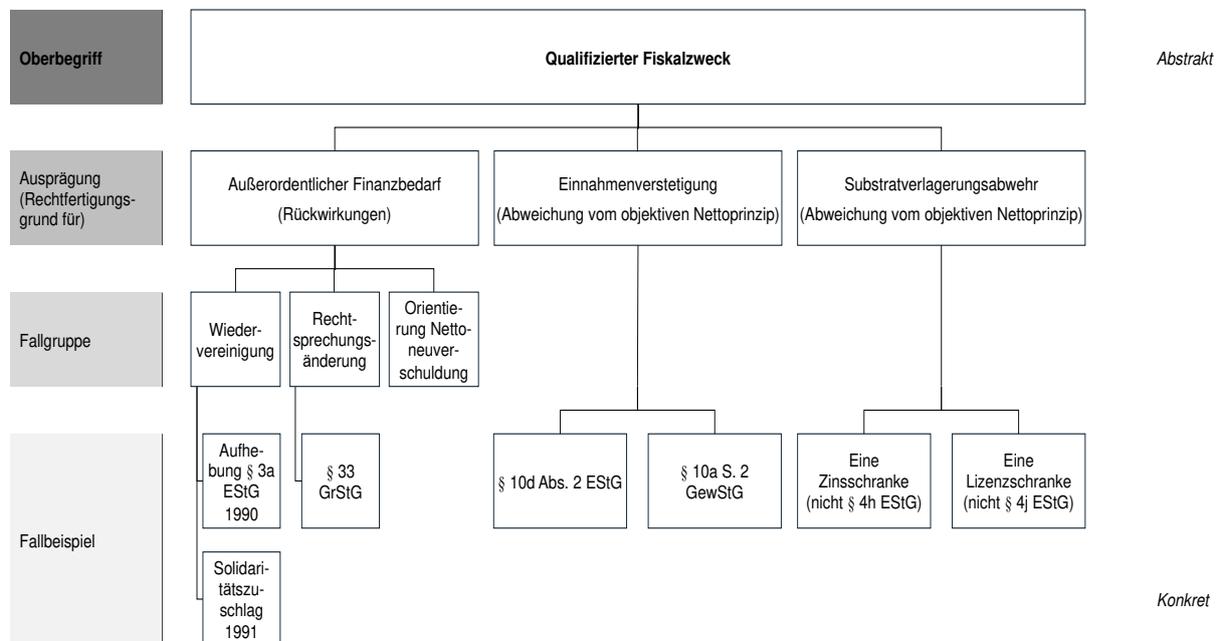
Substratverlagerungsabwehr

Als dritte Ausprägung des qualifizierten Fiskalzwecks arbeitet die Dissertation die Sicherung des deutschen Steuersubstrats vor Verlagerung und Aushöhlung (in Kurzform „Substratverlagerungsabwehr“) heraus. Sie kann (ebenso wie die Einnahmenverstetigung) Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip rechtfertigen. Die Anerkennung des Rechtfertigungsgrundes dient auch der Mitvollziehung aktueller Entwicklungen im internationalen Steuerrecht. Sie löst aber auch viele Kontroversen aus. Der Begriff „Substratverlagerungsabwehr“ beschreibt das gesetzgeberische Ziel, Staatsgrenzen überschreitende Steuergestaltungen zulasten des deutschen Fiskus entgegenzuwirken. Seine Legitimation speist der Rechtfertigungsgrund insbesondere aus folgenden Erwägungen: das vorhandene Handlungsbedürfnis für den offenen Verfassungs- und Steuerstaat, die Widerstands- und Durchsetzungsfähigkeit des Steuerstaats, das Zusammenwirken von Verantwortungsgemeinschaft und Belastungsgleichheit sowie äquivalenztheoretische Erwägungen. Die Reichweite des Rechtfertigungsgrundes ist jedoch beschränkt. Die Arbeit kommt zu dem Ergebnis, dass die aktuell gültigen Fassungen der § 4h und § 4j Einkommensteuergesetz, welche zuvörderst analysiert wurden, nicht diesen Grenzen entsprechen.

Abstraktion und Zusammenschau auf Basis der Einzelanalyse

Das 2. Kapitel schließt mit einer Abstraktion und Zusammenschau der Erkenntnisse auf Basis der durchgeführten Einzelanalyse. Ein Vorschlag zur Systematisierung qualifizierter

Fiskalzwecke wird unterbreitet. Der Begriff wird aufgefächert auf vier Ebenen: Auf der ersten Abstraktionsebene steht der Oberbegriff „qualifizierter Fiskalzweck“. Darunter sind unterschiedliche Ausprägungen angesiedelt. Jede dieser Ausprägungen stellt einen eigenständigen steuerverfassungsrechtlichen Rechtfertigungsgrund dar. Auf der dritten Ebene sind Fallgruppen und hierunter Fallbeispiele zu verorten. Die folgende Abbildung visualisiert die herausgearbeitete Systematik.



Es wird aufgezeigt, dass die Rechtsfigur nicht abgeschlossen ist, sondern offen ist für weitere Ausprägungen des qualifizierten Fiskalzwecks und Fallbeispiele. Hervorgehoben wird, dass mit der prinzipiellen Anerkennung der Rechtsfigur kein Rechtfertigungsautomatismus verbunden ist. Vielmehr bedarf es stets einer mehrstufigen Legitimationsprüfung: Zunächst ist die abstrakte Legitimität des potentiell anzuerkennenden Rechtfertigungsgrundes auf den Prüfstand zu stellen. Auf zweiter Stufe hat eine Prüfung der hinreichenden Rechtfertigungskraft für die konkret in den Blick genommene Fallgruppe sowie das betreffende Fallbeispiel zu erfolgen.

Die Arbeit thematisiert weiter die Bedeutungsvielfalt des Begriffs und betrachtet Gemeinsamkeiten der einzelnen Bedeutungen sowie das Begriffsprägende. Die rechtfertigende Kraft des qualifizierten Fiskalzwecks und deren Grenzen werden im Einzelnen dargestellt. Weiterhin werden die Existenzberechtigung der Rechtsfigur und ihr Beitrag zur Steuerverfassungsdogmatik betrachtet. Die Arbeit kommt zu dem Ergebnis, dass der Argumentationstopos der Rechtsklarheit dient, die verfassungsrechtliche Prüfung strukturiert, Gerechtigkeitsfragen operational macht und die Entscheidungsfindung entlastet. Abschließend wird die Klassifizierung als eigener Normentypus „Qualifizierte Fiskalzwecknormen“ erwo-gen und ein differenzierendes Ergebnis gefunden.

Kapitel 3: Fiskalzwecke in anderen Rechtsordnungen

Im 3. Kapitel werden die Untersuchungsergebnisse rechtsvergleichend gespiegelt. Die rechtsvergleichende Analyse beginnt mit dem Steuerrecht der Europäischen Union und betrachtet anschließend das US-amerikanische Steuerrecht. Analog zu den Fragestellungen im 1. Kapitel werden jeweils zunächst der Hintergrund für Fiskalzwecke sowie die Vorgaben des höherrangigen Rechts für (nationale) Steuergesetze unter besonderer Berücksichtigung von

Fiskalzwecken nachgezeichnet, bevor ein Vergleich der Rolle von Fiskalzwecken zwischen den drei Rechtsordnungen erfolgt.

Die Untersuchung zum Steuerrecht der EU konzentriert sich auf die primärrechtlichen Vorgaben für das mitgliedstaatliche Steuerrecht. Sie nimmt neben den Grundfreiheiten auch das Beihilfenverbot, die Unionsgrundrechte, das Rückwirkungsverbot als Teil der allgemeinen Prinzipien des Unionsrechts sowie die prozessuale Ebene der Entscheidungswirkungen in den Blick. Während der allgemeine Fiskalzweck in der primärrechtlichen Prüfung nationaler Steuergesetze keine Rechtfertigung bewirken kann, finden spezifische fiskalische Rechtfertigungsgründe explizit die Anerkennung des Europäischen Gerichtshofs. Als Ursachen für die Unterschiede zum deutschen Verfassungsrecht werden insbesondere Diskrepanzen in den Sachfragen und in den Bezugspunkten herausgearbeitet.

Der Vergleich zum US-amerikanischen Steuerrecht konzentriert sich nach einem kurzen Abriss über den allgemeinen verfassungsrechtlichen Rahmen für Steuergesetze auf die Vorgaben des Gleichbehandlungsgrundsatzes sowie die Grenzen rückwirkender Gesetzgebung. Auch weitergehende Vorgaben der US Constitution für Steuergesetze der Einzelstaaten werden in die Analyse einbezogen. Die Analyse kommt zu dem Ergebnis, dass der US Supreme Court fiskalische Interessen der Steuergesetzgeber implizit oder explizit an verschiedenen Stellen der verfassungsrechtlichen Prüfung berücksichtigt. Als Ursachen für die Unterschiede zum deutschen Steuerverfassungsrecht werden neben den großzügigen Prüfungsstrukturen im US-amerikanischen Verfassungsrecht und der geringen Kontrolle von Gesetzeszwecken die ausgeprägte Zurückhaltung des US Supreme Court in der verfassungsrechtlichen Prüfung von Steuergesetzen ausgemacht.

Kapitel 4: Zusammenschau im Lichte der rechtsvergleichenden Untersuchungen

Die Dissertation mündet in einer Zusammenschau im Lichte der rechtsvergleichenden Untersuchungen. Hierbei werden sowohl die Ergebnisse der nationalen Betrachtung im letzten Abschnitt des 2. Kapitels sowie die rechtsvergleichenden Betrachtungen aus dem 3. Kapitel nochmals aufgenommen und gleichsam inhaltlich weiter abstrahiert. Die wesentlichen Erkenntnisse der Arbeit werden unter besonderem Einbezug des Rechtsvergleichs vorgestellt. Die Arbeit kommt zu dem Ergebnis, dass die Befunde aus der rechtsvergleichenden Betrachtung die Systematisierung unterstützen, die für die nationale Ebene herausgearbeitet wurde. Insbesondere werden folgende Thesen untermauert: Fiskalischer Gestaltungsspielraum kann durch die Berücksichtigung von Fiskalzwecken auf Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene gewährt werden. Die Trennung zwischen allgemeinem und qualifiziertem (oder spezifischem) Fiskalzweck schützt die Effektivität der verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäbe und berücksichtigt gleichsam fiskalische Interessen. Die Relevanz von Fiskalzwecken kann in gewissem Umfang auf andere Prüfungsmaßstäbe des höherrangigen Rechts übertragen werden. Die in den analysierten Rechtsordnungen unterschiedliche Anerkennung von Fiskalzwecken im höherrangigen Recht ist ein Spiegel der politischen Verhältnisse und des Vertrauens in die Steuergesetzgeber.

Den Abschluss der Dissertation bildet eine Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse.

Die Dissertation wird in der Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ im Verlag Duncker & Humblot, Berlin, erscheinen.