

§ 5 Maßstäbe der Steuerbelastung, Maßstäbe der Steuerverteilung und ihr Verhältnis zueinander

Hanno Kube

1. Verfassungsrechtlich fundierte Steuerrechtfertigung

Die Frage nach der gerechten Steuerlast ist so alt wie die Steuer selbst. Über die Jahrhunderte wurden die Kriterien, die zur Verteilung der steuerlichen Last herangezogen wurden, aus Steuerrechtfertigungslehren abgeleitet. Diese bezogen sich ihrerseits auf Staatstheorien. In der mittelalterlichen Herrschaftsordnung, die auf persönlichen Pflichten- und Treueverhältnissen beruhte, hatte die Steuer den Charakter einer – erbetenen (bede) – Hilfeleistung in Fällen außerordentlichen Bedarfs. Schon die Scholastiker des 13. Jahrhunderts (*Thomas von Aquin*) hatten die Steuer dementsprechend als eine Abgabe beschrieben, die sich durch ihren konkreten Finanzierungszweck nach Grund und auch Höhe rechtfertigte. Die deutsche Kameraljurisprudenz (*Christoph Besold, Caspar Klock*) übernahm diese Vorstellung und entwickelte Kataloge zulässiger Zwecke steuerlicher Finanzierung. Mit dem Erstarken des Absolutismus wurde die Steuererhebung sodann allerdings verstetigt. Die Erträge flossen in Gesamtbudgets ein, über deren Verwendung erst auf der Ausgabenseite – auf Grundlage von Haushaltsplänen, später auch der Bewilligung durch Haushaltsgesetz (*Reinhard Mußgnug*) – entschieden wurde. An der Idee des steuerrechtfertigenden Finanzierungszwecks wurde zwar festgehalten. Doch wurde dieser Zweck sehr weitgehend abstrahiert (*necessitas vel utilitas publica*). Die einzelne Steuerforderung und ihre Bemessung konnte er nicht mehr begründen.

Auch die sich ab dem 16. Jahrhundert entwickelnde Staatsvertragslehre blieb insoweit kriterienarm. Der Zweck des Staates und die Rechtfertigung der Steuer wurden hier zwar vom – neu entdeckten – Individuum her konzipiert. Doch blieben die Sicherheit des Einzelnen (*Jean Bodin, Hugo Grotius, Thomas Hobbes, Samuel Pufendorf*) und auch andere Organisationsleistungen des Staates (*Adam Smith*) als Nutzenäquivalente für die Steuer so vage und blass, dass sie die individuelle Steuerbelastung nicht überzeugend vorzuzeichnen vermochten.

Stattdessen trat im Laufe des 18. Jahrhunderts, als die Frage nach der individuellen Steuergerechtigkeit in den absolutistisch regierten Staaten, insbesondere in Frankreich, Österreich und Preußen, drängend wurde, ein neuer Besteuerungsmaßstab auf den Plan, der Maßstab der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In Frankreich in Art. 13 der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 verankert, wurde dieser Maßstab in Deutschland auf die zeitgleich aufkommende romantische, organische Staatstheorie gegründet, die nicht den individuellen Nutzen, sondern vielmehr das gleiche Opfer jedes Bürgers für das Gemeinwesen in den Vordergrund rückte (*Karl Heinrich Rau, Gustav Schmoller, Albert Schäffle, Friedrich J. Neumann, Adolph Wagner*). Je umfassender die leistungsfähigkeitsgerechte, zumal progressive Einkommensbesteuerung zum Ende des 19. Jahrhunderts verwirklicht wurde, vor allem in Preußen, desto mehr löste sich das Steuerrecht in den deutschen Einzelstaaten sodann allerdings von der zugrunde gelegten Staats- und Steuerrechtfertigungslehre und wurde – wie das Staatsrecht auch – positivistisch.

In der Weimarer Reichsverfassung wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip darauf als solches in Art. 134 verankert. Im Rahmen des Grundgesetzes, das keine entsprechende Normierung aufnahm, wurde es schon bald als bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes vorausgesetzt, dem Gesetzgeber dabei aber zunächst weiter Gestaltungsraum belassen. Die Frage nach der Steuerrechtfertigung war mittlerweile vollständig in Vergessenheit geraten. Erst in den 1970er Jahren war es vor allem *Klaus Vogel*, der – im Angesicht eines prinzipienarmen, komplexen, verworrenen Steuerrechts – den Rechtsgedanken im Steuerrecht, die verfassungsrechtliche Bindung des Steuergesetzgebers und damit auch die (Vor-)Frage nach der Steuerrechtfertigung erneut in Erinnerung rief. *Paul Kirchhof* hat sodann verdeutlicht, dass sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nur aus dem Gleichheitsgrundsatz, sondern auch aus den Freiheitsgrundrechten speist, dass die Steuer ein Eingriff in die Freiheit des Steuerunterworfenen ist. Seither hat sich, nicht zuletzt geprägt durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, ein freiheits- und gleichheitssicherndes Steuerverfassungsrecht entwickelt.

Gegenwarts- und Zukunftsfragen betreffen die richtige Balance zwischen grundrechtlicher Bindung und demokratischem Gestaltungsraum des Steuergesetzgebers, das Verhältnis zwischen den grundgesetzlichen und den europarechtlichen Maßgaben für das Steuerrecht und schließlich und

insbesondere auch das Nebeneinander der verschiedenen Steuern im Vielsteuersystem. Gerade die Frage nach der Konsistenz der Steuern im Vielsteuersystem verdeutlicht, dass das fundamental zugrunde liegende Thema der Steuerrechtferdigung auch im Verfassungsstaat unumgänglich ist. Je für sich und ebenso in ihrem – kumulierten oder durch Anrechnung gemäßigten – Zusammenwirken müssen sich die Einkommen-, die Erbschaft- und Schenkung-, die Gewerbe- und die Verbrauchsteuer freiheits- und gleichheitsgrundrechtlich legitimieren. Die verfassungsgesetzliche Anlage einer Steuer in der Kompetenzordnung kann als Argument hinzutreten. Eine substanzhaltige Steuerkonkurrenzlehre wird dabei nicht beim allgemeinen Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsmaßstab stehenbleiben können. Vielmehr wird konkreter nach der je spezifischen Gemeinschaftsgebundenheit der Sachverhalte, insbesondere Vermögensgegenstände, zu fragen sein, an die die Steuern tatbestandlich anknüpfen. Sind Erträge beispielsweise unter Nutzung der staatlich bereitgestellten Infrastrukturen erwirtschaftet worden, begründet dies eine Gemeinschaftsgebundenheit, die die Einkommensbesteuerung legitimiert. Erst auf diesem Wege wird sich das Nebeneinander der verschiedenen Steuern neu erklären lassen.

Die Wende zum steuerrechtlichen Positivismus, die mit der Verwirklichung der leistungsfähigkeitsgerechten, progressiven Einkommensteuer zum Ende des 19. Jahrhunderts einherging, hat – so lässt sich im Rückblick sagen – eine Systematisierung und Dogmatisierung des Steuerrechts und damit, im Sinne der formalen Rechtsstaatlichkeit, Gutes bewirkt, zugleich aber auch Erkenntnisquellen verstellt. Diese Erkenntnisquellen gilt es neu fruchtbar zu machen. Auf den romantischen Opfergedanken des 19. Jahrhunderts wird man eine gegenwartsbezogene Steuerrechtferdigungs- und Steuerkonkurrenzlehre nicht stützen wollen. Wohl aber kann eine grundrechtlich fundierte Steuerrechtferdigung, die den Blick für die zulässigen, weil auf die Gemeinschaft bezogenen Anknüpfungspunkte der Steuertatbestände schärft, dazu beitragen, das Vielsteuersystem neu zu rationalisieren und zu domestizieren; dies im Verfassungsraum des Grundgesetzes und in Zukunft möglicherweise auch auf Ebene der europäischen Grundrechte.

2. Verfassungsrechtliche Regelungen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs

Ganz eigenständig haben sich daneben die Maßstäbe der Steuerverteilung entwickelt, insbesondere nach Loslösung der Besteuerung von konkreten Finanzierungszwecken und in der gegliederten Fläche des Bundesstaates, namentlich im Bundesstaat seit der Reichsverfassung von 1871. Die Regelungen des primären und des sekundären Finanzausgleichs standen und stehen kaum weniger im Brennpunkt der rechtspolitischen und – seit den Arbeiten von *Albert Hensel* und *Johannes Popitz* – rechtswissenschaftlichen Aufmerksamkeit als die Regelungen der Steuerbelastung. Ähnlich wie im Steuerrecht ist auch im Finanzausgleichsrecht ein Prozess der zunehmenden, wenngleich verzögerten verfassungsrechtlichen Domestizierung eines – hier besonders eindrucksvoll interessengetriebenen – Wildwuchses einfachgesetzlicher Konkretisierungen und Verzerrungen zu beobachten. In mehreren großen Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht die Einhaltung der in Art. 106 und 107 GG klug angelegten Abfolge der vier Stufen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs angemahnt und dabei auch eine der Rationalisierung dienende mehrschichtige Gesetzgebung nahegelegt (BVerfGE 101, 158). Die jüngsten Vorschläge zur Neugestaltung des Ausgleichs ab 2020 zeigen gleichwohl, dass das Zusammenspiel der in den Prinzipien der bundesstaatlichen Eigenständigkeit einerseits und der bündischen Solidarität andererseits wurzelnden Grundgedanken, die auf den vier Stufen umgesetzt werden, nochmals verdeutlicht werden muss.

Bei der primären Mittelzuordnung an Bund und Ländergesamtheit ist die – grobe – Aufgaben- und damit Ausgabenadäquanz leitend, zumal die Ebenen kaum miteinander verglichen werden können. Anderes gilt dagegen bei der primären horizontalen Mittelaufteilung unter den Ländern, die unmittelbar vergleichbar sind. Art. 107 Abs. 1 GG gibt hier zutreffend ein die Eigenstaatlichkeit, die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit und die Eigenverantwortung der Länder in den Mittelpunkt stellendes Verteilungskriterium vor, die Ertragszuordnung nach dem örtlichen Aufkommen. Der sich anschließende solidarische Länderfinanzausgleich im engeren Sinne dient sodann komplementär dazu, allzu große Finanzkraftunterschiede, die sich aus der primären Mittelverteilung ergeben und die verfassungsgemäße Aufgabenerledigung der weniger finanzstarken Länder gefährden, zu mindern, ohne aber die für den Bundesstaat konstitutive Verantwortung der Länder für autonom getroffene Entscheidungen zu negieren. Deshalb darf das Ziel der aufgabengerechten Mittelausstattung auch

niemals als eine alles andere relativierende „Trumpfkarte“ verstanden werden. Ein echter Bundesstaat kommt, mit anderen Worten, ohne die konzeptionell angelegte Möglichkeit der Insolvenz einer Gebietskörperschaft nicht aus. Weil das beim Länderfinanzausgleich zur Verfügung stehende Ausgleichsvolumen nicht zwingend hinreicht, um das Ausgleichsziel zu erreichen, bleibt die letzte Ausgleichsstufe, auf der der Bund hilfsweise und subsidiär einspringt, um verbleibender, gerade auch strukturell begründeter Finanzschwäche abzuweichen, unumgänglich.

Bei der anstehenden Erneuerung des Finanzausgleichsgesetzes sollten diese Grundgedanken gewahrt und folgerichtig ausbuchstabiert werden. Der gegenwärtig zu beobachtende Drang der Bundesländer, den horizontalen Ausgleich zu schwächen, stattdessen die Rolle von Zahlungsempfängern im vertikalen Verhältnis zum Bund zu suchen, Verantwortung zu meiden und sich dadurch selbst zu marginalisieren, läuft sowohl dem Bundesstaatsprinzip wie auch dem Demokratieprinzip diametral zuwider.

3. Berührungspunkte und Perspektiven

Die Maßstäbe der Steuererhebung und die Maßstäbe der Steuerverteilung beruhen somit gleichermaßen auf Prinzipien, die sich auf bestimmte Vorstellungen über die Rechtfertigung und die Aufgaben des Staates, über die demokratische und rechtsstaatliche Konstituierung des Staates und über das Verhältnis des Staates zu den Bürgern stützen. Dies führt zu der Frage, ob die Kriterien, die die Steuerbelastung einerseits und die Steuerverteilung andererseits anleiten, ungeachtet des demokratisch und rechtsstaatlich gebotenen Prinzips der Non-Affektation in einem engeren Verhältnis zueinander stehen, als dies traditionell wahrgenommen wird. Der vertikale Steuereingriff in der Staat-Bürger-Beziehung und die horizontale Steuerertragsverteilung in der Fläche der steuerlich zu finanzierenden Territorien könnten stärker als bislang in einer Gesamtschau zu verstehen sein.

Als unmittelbar greifbarer Ausdruck der tatsächlichen Nähebeziehung drängt sich dabei der Verteilungsmaßstab des Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG auf. Wenn das Aufkommen der Landessteuern und der Länderanteil am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach dieser Vorschrift gemäß dem örtlichen Aufkommen auf die Länder verteilt werden und wenn dadurch der örtlichen Steuerkraft Rechnung getragen werden soll, dann wird hier ein Kriterium zur bundesstaatlichen Mittelzuweisung

herangezogen, das sich im Grundsatz direkt proportional zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verhalten sollte, die im ersten Schritt zur Bemessung der steuerlichen Eingriffe diente, die den Mittelwert begründeten. So ist es im Ergebnis die vor Ort, unter Nutzung der lokalen Infrastrukturen erwirtschaftete Leistungsfähigkeit, die die steuerliche Abschöpfung und – im Rahmen von Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG – zugleich die Zuweisung des Abgeschöpften an die betreffende Gebietskörperschaft gebietet. Wenn nach Art. 107 Abs. 1 Satz 4 HS 1 GG der Großteil des Länderanteils an der Umsatzsteuer nach der Zahl der Einwohner unter den Ländern verteilt wird, wird hierdurch ebenso auf die besteuernsbegründende Leistungsfähigkeit Bezug genommen. Denn der Leistungsfähigkeit indizierende Verbrauch, an den die Umsatzsteuer anknüpft, findet typischerweise im heimischen Umfeld, am Ort des Wohnsitzes, statt.

Steuerrechtfertigung und Verteilungsrechtfertigung stehen schon danach in einer Beziehung, wenngleich auf beiden Seiten freilich Vieles hinzutritt, was diese Beziehung komplexer erscheinen lässt; auf Seiten der Besteuerung etwa das subjektive neben dem objektiven Nettoprinzip, auf Seiten des Finanzausgleichs das Anliegen der aufgabengerechten Mittelausstattung, das bundesstaatliche Solidarpflichten begründet.

Dennoch kann das Hin- und Herwandern des Blicks im vorgenannten Sinne erkenntnisförderlich wirken. Dies gilt auch im Zusammenhang des internationalen Steuerrechts, in dem sich heute große Herausforderungen stellen. So hat der Befund einer aggressiven, der Steuervermeidung dienenden Steuerplanung durch global aufgestellte Konzerne und durch professionell beratene Einzelpersonen die Staatengemeinschaft aktiviert. Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen, die Steuertransparenz, wird zu einem neuen Paradigma. Materiell- und verfahrensrechtliche Neuerungen sind zudem im Aktionsplan der G20 und der OECD zur Vermeidung von „Base Erosion and Profit Shifting“ vorgesehen. So technisch und kompliziert das internationale Steuerrecht in seinen Ausgestaltungen ist, so anspruchsvoll sind – insoweit zu Recht – die Vorschläge, die zur Problembehandlung unterbreitet werden.

Jenseits dessen lassen sich aber auch im internationalen Steuerrecht allgemeinere Prinzipien benennen, die leitend sind und die grundsätzliche Orientierung bieten können, wenn die aktuellen Herausforderungen nachhaltig bewältigt werden sollen. Das Welteinkommensprinzip konkurriert hier mit dem Quellenprinzip, das völkerrechtliche Erfordernis des „genuine

link“ steht in beiden Fällen im Ausgangspunkt. Wenngleich das internationale Steuerrecht – insoweit ähnlich wie das bundesstaatliche Finanzausgleichsrecht – primär der Zuordnung des Steuersubstrats im horizontalen Verhältnis zwischen den Staaten dient, könnte auch seine Weiterentwicklung von einer Bezugnahme auf die Gründe für den Steuereingriff im vertikalen Verhältnis zum Steuerpflichtigen profitieren. So könnte insbesondere der gerade auch im internationalen Steuerrecht weit verbreitete Gedanke der Global-Äquivalenz oder auch Territorialität, nach dem sich die internationale Zuständigkeit für die Besteuerung aus der staatlichen Bereitstellung einer Einkünfte ermöglichenden Infrastruktur ergibt („wirtschaftliche Zugehörigkeit“ nach *Georg von Schanz*, als „staatswirtschaftliche Zugehörigkeit“ entfaltet von *Herbert Dorn*; anschaulich beispielsweise Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen), an die grundrechtliche Steuerrechtfertigung (siehe oben zur Gemeinschaftsgebundenheit der steuertatbestandlich zu erfassenden Sachverhalte) rückgebunden und dadurch angereichert werden. Dies könnte zu einer gewissen materiellrechtlichen Aufladung des Souveränitätsbegriffs führen, subsidiär zu einer Ergänzung des soft law (OECD-Musterabkommen und -Kommentar).

Steuerbelastung und Steuerverteilung, Steuer- und Finanzrecht, sind je für sich von Prinzipien geleitet und stehen vermittelt über diese Prinzipien in Beziehung. Diese Beziehung weiter auszuleuchten – für den Bundesstaat, für die internationale Staatengemeinschaft und auch für den Staatenverbund der Europäischen Union –, ist eine Zukunftsaufgabe, der sich das Institut für Finanz- und Steuerrecht widmen wird.