

§ 10 Quantitative Steuerrechtsvergleichung

Tanja Weimar

Ruben Martini

Das Medium der Rechtswissenschaft ist die Sprache. Sowohl der Gegenstand dieser Disziplin, die gesetzlichen Regelungen, als auch deren Ergebnisse stehen im weit überwiegenden Teil ausschließlich einer textlichen Fixierung offen. Die wenigen Ausnahmen – insbesondere im Bereich des Steuerrechts – erfassen nicht die primäre tatbestandliche Ebene, sondern betreffen Detailfragen der Rechtsfolgenseite.¹ Naturgemäß ist das Medium der Sprache jedoch sowohl auf der Gegenstands- als auch auf der Ergebnisseite mit Ungenauigkeiten behaftet.

Mit der Unvollkommenheit des juristischen Arbeitsmediums mag auf der einen rein nationalen (genauer: sprachräumlichen) Ebene noch umzugehen sein. Anders sieht es jedoch bei der Betrachtung von mehr als einer (Sprach-)Rechtsordnung aus. Mit dem Überschreiten von Sprachgrenzen ist insbesondere die Rechtsvergleichung angesprochen, die seit jeher mit einer dreifachen sprachlichen Ungenauigkeit zu kämpfen hat. Zunächst besteht auf Ebene der Datenerfassung auch hier dieselbe unscharfe – weil sprachlich basierende – Ausgangslage wie bei der isolierten Betrachtung einzelner nationalrechtlicher Regelungen. In einem zweiten Schritt müssen die Regelungen vergleichbar gemacht werden. Dieser Prozess ist stets mit einer – mehr oder minder ausdrücklichen – Übersetzung in eine Vergleichssprache verbunden. Das bereits im Ausgangspunkt ungenaue Medium der Sprache wird durch eine weitere sprachliche Ebene verwässert. Besonders heikel ist jedoch der dritte Schritt. Im eigentlichen Vergleich

¹ Siehe etwa die Berechnung der Abgeltungsteuer unter Einbeziehung der Kirchensteuer in Form eines Bruchs (§ 32d Abs. 1 Satz 4 EStG) oder die Berechnung des Steuerbetrags in Anhang I zum Abkommen v. 21.09.2011 zwischen der Bundesrepublik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt, BT-Drs. 17/10059, S. 23, die sogar mathematische Bedingungen verwendet.

werden mehrere, schon im Ansatzpunkt doppelt ungenaue Regelungskonzepte miteinander – wiederum sprachlich – in Beziehung gesetzt.²

Um wenigstens die sprachlichen Ungenauigkeiten auf der zweiten und der dritten Vergleichsstufe zu mildern, bietet es sich an, den Vergleichsgegenstand von der rein qualitativen Ebene zu lösen und ihn um quantitative Merkmale anzureichern.³ Eine solche ziffernbasierende Methodik verfolgen zwei aufeinander aufbauende und im Rahmen einer Sachbeihilfe von der DFG geförderte Forschungsprojekte des Instituts für Finanz- und Steuerrecht zur Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung.⁴

Nach Maßgabe des klassischen Verständnisses des objektiven Nettoprinzips⁵ sind sämtliche Aufwendungen, die mit einer Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen, bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen. Zur Herstellung einer Vergleichbarkeit der Ausprägungen dieses Prinzips in den verschiedenen Vergleichsstaaten werden im Rahmen der Forschungsprojekte die Einzelangaben nicht nur textlich fixiert, sondern darüber hinaus in eine quantitativ fassbare Form gebracht. Die erhobenen numerischen Daten bauen auf vier bzw. fünf typisierten Steuerfällen auf, deren Berechnungsergebnisse die verschiedenen Verwirklichungsgrade des objektiven Nettoprinzips in den einzelnen Vergleichsstaaten abbilden. Es werden sowohl die steuerliche Bemessungsgrundlage als auch die zu zahlende Einkommensteuer berechnet. Die so gefundenen Ergebnisse werden

² Für die Bedeutung und die methodischen Herausforderungen der Steuerrechtsvergleichung insgesamt siehe *E. Reimer*, Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht. Fragestellungen und Methoden, in: Lehner (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel (2010), S. 89 ff.

(abrufbar unter: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1544251).

³ Siehe insbesondere die Verwendung quantitativer Indikatoren zur Abbildung von Rechtsfolgen *E. Reimer*, Das objektive Nettoprinzip aus gemeinschaftsrechtlicher, abkommensrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, (129 ff.); Siehe für den Transfer von Sprache in numerisch-formelbasierte Elemente auf Tatbestandsebene *Martini*, Numerical Methodology in Comparative Tax Law, Cambridge Journal of International and Comparative Law Bd. 3 (2013), (506 ff.); für eine Durchführung eines numerisch gestützten Vergleichs siehe *ders.*, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand (2016), 17 ff., 383 ff.

⁴ Sachbeihilfe der DFG von 2011 bis 2015, siehe <http://gepris.dfg.de/gepris/projekt/197156964>

⁵ Allgemein zum objektiven Nettoprinzip etwa *Ruppe*, 105 ff.; *C. Seiler*, 62 ff.

den in der Fallgestaltung enthaltenen tatsächlich getätigten Aufwendungen als Referenzgröße gegenübergestellt.

Auf Grundlage dieser Methodik werden in einem ersten Forschungsschritt⁶ die Abziehbarkeit von Fahrtkosten zur Arbeitsstätte, von Kinderbetreuungskosten, von Ausbildungs- und Fortbildungskosten sowie von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung für verschiedene Referenzstaaten⁷ analysiert. Neben diesem länderübergreifenden synchronen Vergleich weitet das Projekt die Analyse auf die historische Entwicklung der nationalen Steuerrechtsordnungen aus. Hier liegt der eigentliche – auch methodologische – Neuigkeitswert des Projekts. Zu diesem Zweck werden die einbezogenen Steuerrechtsordnungen jeweils für die Referenzjahre 1980, 1990, 2000 und 2010 untersucht. Eine weitere Komplexitätssteigerung ergibt sich durch die zahlreichen „Mehrspurigkeiten“ der nationalen Steuersysteme. Insbesondere für die Berücksichtigung von Pauschbeträgen sowie steuerlichen Wahlrechten sind Alternativrechnungen und sog. Schattenveranlagungen erforderlich. Diese bidirektional ausgerichtete Untersuchung der Wirkungsgrade ermöglicht die Analyse des Zusammenspiels der verschiedenen Abzugsformen mit dem Steuertarif.

Ein zweiter Projektschritt⁸ überträgt die Methode quantitativer Rechtsvergleichung auf die Grenzpendlerbesteuerung. Die durch die Einfügung des variablen Elements der grenzüberschreitenden nichtselbständigen Tätigkeit – unter Anwendung einer Betrachtung *ceteris paribus* – generierten Daten ermöglichen nicht nur Erkenntnisse über das Verhältnis der jeweiligen Besteuerung des Grenzpendlers zum Steuerinländer, sondern auch über die divergierende Steuerbelastung in den verschiedenen Länderkombinationen.

⁶ Projekttitle: „Einkommensbesteuerung von Arbeitnehmern auf Brutto- oder Nettobasis? Entwicklung quantitativer Methoden der Rechtsvergleichung“.

⁷ Deutschland, Finnland, Frankreich, Großbritannien, die Niederlande, Österreich, Schweden, Spanien, Ungarn sowie die USA.

⁸ Projekttitle: „Die steuerliche Behandlung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer innerhalb der Europäischen Union - Rechtsvergleich und Rechtsentwicklung in quantitativer Analyse“. Für den Bereich der (erwerbsbedingten) Kinderbetreuungskosten E. Reimer/T. Weimar, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung und Belastung von gebietsfremden Kindern in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger, ISR 2012, 37 ff.; dies., Die einkommensteuerliche Berücksichtigung und Belastung von Kindern im Ausland lebender Eltern, ISR 2013, 1 ff.

Die so gesammelten und analytisch aufbereiteten quantitativen Daten geben Aufschluss darüber, wie weit das nationale Verständnis des objektiven Nettoprinzips reicht und welche Prägekraft insbesondere die Generalklauseln zur Abziehbarkeit berufsbedingter Aufwendungen haben. Die gewonnenen Erkenntnisse können rechtspolitische Impulse geben, stehen aber in jedem Fall – deskriptiv – für sich. Sie lassen valide Aussagen über den Stellenwert und die Entwicklung des objektiven Nettoprinzips als eines möglicherweise zentralen Leitkonzepts des Gesetzgebers zu und ermöglichen auf dieser Basis die Einteilung der jeweiligen nationalen Ausprägungen des objektiven Nettoprinzips in Länderkategorien⁹. Dabei zeigt sich, dass einzelne Referenzstaaten im diachronen Verlauf unterschiedlichen Ländergruppen zuzuordnen sind, die Ausprägung des objektiven Nettoprinzips somit Schwankungen unterliegen kann. Gleichsam beschreiben die gefundenen Ergebnisse einen engen Zusammenhang zwischen der Umsetzung des objektiven Nettoprinzips Art und Ausmaß sozialstaatlicher Transferleistungen lenkungspolitischer Zielsetzungen¹⁰.

Den Zusammenhang der rein nationalen Konzepte des objektiven Nettoprinzips mit den unionsrechtlich verbürgten Grundfreiheiten beleuchtet die Zusammenführung mit den in grenzüberschreitender Perspektive erlangten Ergebnissen, die den Grad der Verwirklichung der Grundfreiheiten numerisch fassbar machen. Nicht nur lassen sich für die Grenzpendler – letztlich der freiheitsrechtlichen Komponente der Grundfreiheiten zuzuordnende – Erkenntnisse darüber erzielen, wie stark das objektive Nettoprinzip in den einzelnen Staaten im Bereich dieser speziellen Gruppe von grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen verwirklicht wird. Vielmehr können auf Grundlage der sowohl nationale als auch grenzüberschreitende Fallgestaltungen umfassenden Datenbasis – insbesondere in einem diachronen Vergleich – auch Aussagen darüber getroffen werden, ob und in welchem Ausmaß nationale Konzepte der Besteuerung auf Nettobasis über den Katalysator der Grundfreiheiten in andere Steuerrechtsordnungen diffundieren.

⁹ Als Referenzstaaten mit einem sehr weiten Verständnis des objektiven Nettoprinzips gelten danach etwa Deutschland, Frankreich und Österreich, während sich etwa England, Spanien und die USA durch eine eher enge Interpretation auszeichnen.

¹⁰ Dies gilt etwa für die Fahrtkostenregelung (*cheval fiscal*) im französischen Einkommensteuerrecht.

Durch die spezifisch auf das Steuerrecht mit seinen stets quantitativ fassbaren Rechtsfolgen ausgerichtete Methodik kommt den für den praktisch höchst relevanten Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung erlangten Erkenntnissen eine besondere Validität zu.¹¹ Gleichzeitig sind die Ergebnisse, die mit dem Einsatz der nunmehr erstmals umfassend verprobten quantitativen (Steuer-)Rechtsvergleichung auf weitere steuerlicher Fragen und Problemfelder erzielt werden können, mit Spannung zu erwarten.

¹¹ Siehe etwa *E. Reimer et al.* (Hrsg.), Arbeitnehmerbesteuerung über die Grenze, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (erscheint demnächst).