

§ 20 Steuerrechtferdigung und internationales Steuerrecht

Gerd Morgenthaler

Der Systematisierung und verfassungskonformen Ausgestaltung des Steuerrechts widmet sich das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht seit seiner Gründung vor 50 Jahren. Es stellt sich damit stets von Neuem einer „immerwährende(n) Erneuerungsaufgabe, die nur bewältigen wird, wer auf verlässliche und beständige Grundsätze des Rechts bauen kann“¹. In diesem Sinne hatte sich bereits der Institutsgründer und Pionier *Klaus Vogel* um Fundierung jenseits positivistischer Begriffsakrobatik bemüht, wobei ihm – sicher auch angesichts der von ihm erkannten Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für die internationale Zusammenarbeit² – in besonderer Weise die wissenschaftliche Durchdringung und Fortbildung des internationalen Steuerrechts am Herzen lag.³

Dieses Rechtsgebiet, welches alle steuerlichen Rechtsvorschriften umfasst, die sich speziell auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen, wurde traditionell – und wird zum Teil bis heute – recht vordergründig als mehr oder weniger unverbundenes Nebeneinander nationaler Steuergesetze und völkerrechtlicher Abkommensbestimmungen verstanden. Darüber hinaus messen die Vertreter dieser (somit im doppelten Sinn) „dualistischen“

¹ Vgl. das Vorwort in: Leitgedanken des Rechts. *Paul Kirchhof* zum 70. Geburtstag. Bd. I: Staat und Verfassung, hrsg. v. *H. Kube/R. Mellinshoff/G. Morgenthaler/U. Palm/T. Puhl/C. Seiler*, 2013, S. VII.

² *K. Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für die internationale Zusammenarbeit. Ein Diskussionsbeitrag zu einer Frage der Staatstheorie sowie des geltenden deutschen Staatsrechts, 1964.

³ Siehe insb. *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. Eine Untersuchung über die Grundfragen des so genannten internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts, 1965; *ders.*, DBA – Doppelbesteuerungsabkommen. Das OECD-Musterabkommen und die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar, 1983 (inzwischen als *K. Vogel/M. Lehner* in 6. Aufl. 2015); *ders.* (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1985.

Theorie dem im Einkommensteuergesetz (EStG) vorgefundenen Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht grundlegende und damit systembildende Bedeutung bei:⁴ Bekanntlich unterscheidet das EStG zwischen den natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 1 EStG: sog. Steuerinländer) und den natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 4 EStG: sog. Steuerausländer). Während erstere gemäß dem Welteinkommensprinzip grundsätzlich mit allen Einkünften aus einer der sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) der Einkommensteuer unterliegen (sog. unbeschränkte Steuerpflicht), gleichgültig ob diese Einkünfte ihre „Quelle“ oder ihren „Ursprung“ im Inland oder im Ausland haben, werden letztere nur insoweit zur deutschen Einkommensbesteuerung herangezogen, als sie inländische Einkünfte (im Sinne des § 49 EStG) haben. Nach verbreiteter Auffassung⁵ knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht am Steuersubjekt an, die beschränkte hingegen am Besteuerungsgegenstand. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht werde besteuert, weil der Einkommensbezieher in Deutschland einen Schwerpunkt seiner Lebensführung habe; bei der beschränkten Steuerpflicht entstehe der Steueranspruch, weil aus dem Inland Einkünfte bezogen würden, die mit der inländischen Volkswirtschaft so eng verknüpft seien, dass die Bundesrepublik als „Staat der Quelle“ und unter dem Gesichtspunkt einer gerechten Verteilung der Steuerlast auf ihre Besteuerung nicht verzichten könne.⁶

Eine derart gespaltene Begründung des Besteuerungsanspruchs konnte und kann jedoch nicht überzeugen. Aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht wurde schon früh darauf hingewiesen,⁷ dass nur eine einheitliche An-

⁴ Näher dazu *G. Morgenthaler*, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts (1992) (zugleich Diss. Heidelberg 1990/91), 32 ff.

⁵ So ursprünglich insb. *H. Debatin*, Die beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, BB 1960, 1015; ähnlich BFHE 68, 340 (343).

⁶ *H. Debatin*, Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht, DB 1961, 785; zum heutigen Diskussionsstand siehe z.B. *Th. Stapperfend*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach* (Hrsg.), EStG/KStG, 21. Aufl. (2006) (Stand April 2016), Vorb. zu §§ 1, 1a Rn. 1; ausführlich *M. Lehner/C. Waldhoff*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg.), EStG, Lbl. (Stand Mai 2016), § 1 Rn. A 12, A 23 ff.

⁷ In der Sache bereits in diese Richtung weisend *G. v. Schanz*, Zur Frage der Steuerpflicht, FinArch 9 (1892), 1 ff. (Besteuerung nach der „wirtschaftlichen Zugehörigkeit“) und dann auch das Völkerbundgutachten der Finanzwissenschaftler *G. Bruins, L. Einaudi*,

knüpfung die widerspruchsfreie Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts ermöglicht, wobei gleichzeitig empfohlen wurde, insofern auf den Ursprung der Einkünfte abzustellen: Demnach soll jeder Staat Steuerpflichtige von vornherein nur insoweit zur Einkommensbesteuerung heranziehen, als deren Einkünfte ihren Ursprung im betreffenden Land haben, und darüber hinaus zur Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips die existenzsichernden Aufwendungen anteilig berücksichtigen.⁸ Wesentlich ist hierbei, dass der „Ursprungsstaat“ im Sinne dieser „Ursprungstheorie“ nicht zwingend mit dem rein formal ermittelten „Quellenstaat“ der dualistischen Theorie identisch ist. Der Ursprungsbegriff wird vielmehr materiell als Ort der Erarbeitung und Erwirtschaftung definiert,⁹ wodurch er den staatlichen Steueranspruch unmittelbar mit dem staatlichen Wertschöpfungsbeitrag verknüpft: je mehr ein Staat durch eine funktionierende Rechtsordnung und Infrastruktur in die eigenen „Standortbedingungen“ investiert, desto höher sein legitimer Steuerertrag.

Klaus Vogel übernahm diesen Ansatz, vollzog aber zwei weitere gedankliche Schritte: Zunächst stellte er die Ursprungstheorie in einen größeren Zusammenhang, indem er die steuertheoretische „Vorfrage“ aufwarf, welcher Staat sinnvollerweise das Besteuerungsrecht haben solle.¹⁰ Sodann verstand er jene Theorie nicht nur als steuerpolitisches Postulat (*de lege ferenda*), sondern als auslegungsleitendes Fundament des internationalen Steuerrechts (*de lege lata*). Seiner Ansicht nach sind bei der Beantwortung dieser Vorfrage und somit bei der Fortbildung des internationalen Steuerrechts die Gesichtspunkte der wirtschaftlichen Effizienz und der individu-

E. Seligman und *J. Stamp*, vgl. League of Nations, Economic and Financial Commission. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee. Doc. E.F.S. 73 F. 19 (1923), 42 ff.

⁸ Später vor allem *H. W. Endriss*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschließlicher Anwendung des Ursprungsprinzips (1966), passim.

⁹ *H. W. Endriss*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip? Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschließlicher Anwendung des Ursprungsprinzips (1966), 29.

¹⁰ *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage. Zugleich zur heimlichen Steuerrevolte und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, *Der Staat* 1986, 481 ff.

ellen sowie zwischenstaatlichen Gerechtigkeit zu berücksichtigen. Steuerpolitisch ließen sich drei Gruppen von Argumenten unterscheiden:¹¹ allokatonspolitische Argumente, die sich aus den unterschiedlichen wirtschaftlichen Wirkungen einschlägiger steuerrechtlicher Vorschriften ergeben; verteilungspolitische Argumente, die aus einer Bewertung der durch jene Gesetze bewirkten Aufteilung von Steueraufkommen unter den Staaten und Steuerlasten unter den Bürgern nach Gesichtspunkten austeiler Gerechtigkeit folgen; und finanzausgleichspolitische Argumente, die sich auf die bewirkte Aufteilung des Steueraufkommens unter dem Gesichtspunkt des Bedarfs der beteiligten Staaten beziehen. „Alle drei Gruppen von Argumenten fließen zu dem zusammen, was wir Juristen die Gerechtigkeit der zu beurteilenden Regelung nennen. Aber es dient der Klarheit des Gedankens, jene drei Aspekte auseinanderzuhalten.“

Tatsächlich wirkt es grundsätzlich (verteilungs- und finanzausgleichspolitisch) gerecht und gleichzeitig (allokatonspolitisch) wettbewerbsneutral, wenn gemäß dem Ursprungsprinzip alle Personen in den Staaten, mit denen sie in Berührung stehen, Einkommensteuer nach Maßgabe der von diesen Staaten bereitgestellten Rahmenbedingungen zahlen. Ebenso lässt es sich nachweisen, dass die legislative Ausgestaltung des internationalen Einkommensteuerrechts trotz der „technischen“ Aufspaltung in nationale Steuergesetze und völkerrechtliche Abkommensbestimmungen und trotz des positivistischen Grundverständnisses der dualistischen Theorie im Wesentlichen durchaus den Forderungen der Ursprungstheorie gefolgt ist – allerdings nicht in Reinform, sondern ergänzt durch einen weiteren normkonzipierenden Grundgedanken: das „Ersetzungsprinzip“.¹² Diese Modifikation ist erforderlich, weil sich in der Realität der heterogenen Steuersysteme und fiskalpolitischen Strategien weltweit nicht alle Staaten ausschließlich am Ursprungsprinzip (kombiniert mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip) orientieren. Bekanntlich befreien insbesondere sog. Steuer-oasen bestimmte Einkünfte bewusst von der Einkommensbesteuerung, um Investitionen anzulocken. Anderen Staaten erscheinen solche Besteuerungslücken angesichts des Ursprungsprinzips als illegitim, die durch sie ausgelösten Investitionen stellen sich aus ihrer Sicht als Kapitalflucht dar.

¹¹ K. Vogel, Die Besteuerung von Auslandseinkünften. Prinzipien und Praxis, in: K. Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (1985), 21 f.

¹² Zum Postulat eines solchen Prinzips siehe ausführlich G. Morgenthaler, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts, 1992 (zugleich Diss. Heidelberg 1990/91), 94 ff.

Um die gestörte steuerliche Standortneutralität (allokationspolitisches Argument) wiederherzustellen, „ersetzen“ sie die im Ursprungsstaat fehlende Steuerlast im Wege unilateraler Maßnahmen: So sind z.B. das u.a. in der Anrechnungsmethode zum Ausdruck kommende Welteinkommensprinzip (§ 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 i.V.m. § 34c und § 34d EStG) und die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) „ursprungstheoretisch“ zu erklären.¹³

Halten wir fest: Die von *Klaus Vogel* aufgeworfene „Vorfrage“ nach der Rechtfertigung der Steuern lenkt den Blick auf die allokatons-, verteilungs- und finanzausgleichspolitischen Dimensionen des internationalen Steuerrechts, weil dieses letztlich nur als integraler Bestandteil einer gerechten und effizienten Rechtsordnung dauerhaft Akzeptanz finden wird. Das historisch gewachsene Ensemble nationaler Steuergesetze und völkerrechtlicher Abkommensbestimmungen erhält so in den drei Leitgedanken des Leistungsfähigkeitsprinzips, des Ursprungsprinzips und des Ersetzungsprinzips eine Fundierung, welche die Oberfläche der gesetzestechnischen Einkleidung durchbricht und sowohl für die legislative Ausgestaltung als auch für die judikative Interpretation¹⁴ ebenso überzeugende wie verlässliche Maßstäbe bietet.

¹³ Vgl. *G. Morgenthaler*, Die Lizenzgebühren im System des internationalen Einkommensteuerrechts (1992) (zugleich Diss. Heidelberg 1990/91), 108; *ders.*, Steueroasen und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung. Zur Deutung der §§ 7 ff. AStG, IStR 2000, 289 ff.

¹⁴ Als weiteres Beispiel sei die Deutung der sog. isolierenden Betrachtungsweise genannt: siehe *G. Morgenthaler*, Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht, in: *H. Baumhoff/R. Dücker/S. Köhler* (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Festschrift für *Norbert Krawitz* (2010), 275 ff.