

§ 21 Steuergerechtigkeit im internationalen Rahmen

Benjamin Straßburger

Steuergerechtigkeit¹ ist ein Unterfall sowohl der *iustitia commutativa* als auch der *iustitia distributiva*.² Als Unterfall der *iustitia commutativa* zielt sie auf eine gerechte Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Staaten (sog. „horizontale“ oder „interstaatliche“ Steuergerechtigkeit), als Unterfall der *iustitia distributiva* auf eine gerechte Austeilung der Steuerlast unter den Steuerbürgern (sog. „vertikale“ oder „interpersonale“ Steuergerechtigkeit).³ Hinsichtlich beider Anliegen gilt, dass Gerechtigkeit Regelmäßigkeit verlangt.⁴ Denn wo es an Regelmäßigkeit mangelt, herrscht Willkür und Willkür schließt Gerechtigkeit aus.⁵ Wie der Anspruch einer prinzipienorientierten Besteuerung⁶ auch unter den Bedingungen einer zunehmend europäisierten und globalisierten Lebens- und Rechtswirklichkeit eingelöst werden kann, erweist sich vor diesem Hintergrund als eine der zentralen Zukunftsfragen des Steuerrechts.

Auf dem Gebiet der Ertragsbesteuerung besteht die Herausforderung zuvörderst darin, die verschiedenen Maximen horizontaler und vertikaler

¹ Allgemein zum Begriff *K. Vogel*, Steuerrechtswissenschaft als Steuergerechtigkeitswissenschaft, JZ 1993, 1121.

² Vgl. *E. Reimer*, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113 (128, 135).

³ Vgl. statt vieler *K. Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften, in: ders., Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, DStJG Band 8, 1985, 3 (17 ff.); *M. Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, (2014), 44 ff.; *M. Elicker*, in: Blümich EStG - KStG - GewStG, LBl. 131. Egl. 2016, Vorbemerkungen zu § 1 AStG Rn. 18 ff. m.w.N.

⁴ Zur Regelmäßigkeit als Gerechtigkeitskriterium siehe etwa *H. Henkel*, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Auflage (1977), 401 f.

⁵ *H. Henkel*, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Auflage (1977), 402. Zum Erfordernis der „Systemgerechtigkeit“ des Steuerzugriffs vgl. *P. Kirchhof*, Steuergleichheit, StuW 1984, 297 (301).

⁶ Zu diesem Anspruch und seiner gedanklichen Fundierung im Gerechtigkeitspostulat vgl. *P. Kirchhof*, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, 3 (4) sowie *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage (2012), 256 ff.

Steuergerechtigkeit dergestalt aufeinander abzustimmen, dass beide Gerechtigkeitserwartungen möglichst optimal erfüllt werden. Als folgenreich erweist sich in diesem Zusammenhang, dass die Fundamentalprinzipien interstaatlicher und interpersonaler Steuergerechtigkeit, namentlich das Nutzen- und das Leistungsfähigkeitsprinzip, auf je unterschiedlichen Steuererrechtlichungslehren fußen. So findet das Leistungsfähigkeitsprinzip⁷, das sich weltweit als Kriterium einer gerechten steuerlichen Lastenausteilung durchgesetzt hat,⁸ seine ideengeschichtliche Grundlage in der sog. „Opfertheorie“: Ausgehend von einem Verständnis des Staates als „große[m], alle die kleinen Individuen umfassende[n] Individuum“⁹, setzte sich zu Beginn des 19. Jahrhunderts der Gedanke des „gleichen proportionalen Opfers“ durch. Gemäß diesem Gedanken war die Steuer angesichts der Gleichheit der Untertanen vor dem Souverän so zu bemessen, dass bei allen Bürgern das Verhältnis der steuerbedingten Einbuße an Genusspotential zur verbleibenden Genussmöglichkeit dasselbe war.¹⁰ Die komplementäre Frage nach der richtigen Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den verschiedenen Staaten beantwortete der opfertheoretische Ansatz mit solch schneidender Eindeutigkeit, dass sie sich gewissermaßen erübrigte: Jedes Individuum hatte exklusiv demjenigen „*Makroanthropos*“¹¹ zu opfern, in den es eingegliedert war. Eine Teilung des Opfers zwischen verschiedenen Souveränen erschien schlechthin undenkbar.¹²

⁷ Eingehend zu Genese, Inhalt und Ratio des Leistungsfähigkeitsprinzips *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983). Spezifisch zur freiheitsschützenden Dimension *R. Mußgnug*, Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, JZ 1991, 993 (995 f.).

⁸ *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage (2015), § 3 Rn. 41 m.w.N.

⁹ *A. Müller*, Die Elemente der Staatskunst, in: O. Spann (Hrsg.), Die Herdflamme, Sammlung der gesellschafts-wissenschaftlichen Grundwerke aller Zeiten und Völker, 1. Band (1922), Neunte Vorlesung, 172 (182).

¹⁰ Vgl. *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983), 24 f.; *E. Reimer*, Die sieben Stufen der Steuererrechtlichung, in: B. Gehlen/F. Schorkopf (Hrsg.), Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113 (129) weist darauf hin, dass der Gedanke des gleichen proportionalen Opfers der Opfertheorie keineswegs inhärent ist, deren Ansatz sich zu den Maßstäben einer gerechten Lastenausteilung vielmehr grundsätzlich indifferent verhält. Alternativ ließe sich die Opfertheorie etwa auch in Richtung „gleiches absolutes Opfer“ (Kopfsteuer) oder „gleiches marginales Opfer“ (Opferminimumprinzip) konkretisieren.

¹¹ Zum Begriff vgl. *A. Hold-Ferneck*, Übermensch (1926), 68.

¹² Vgl. *Vogel*, FS Klein (1994), 361 (366) m.w.N.

Dies änderte sich in dem Maße, in dem der organischen Staatslehre¹³ der ideengeschichtliche Boden entzogen wurde. Die Annahme, der Einzelne habe dem Staat als einer höherwertigen, nahezu gottgleichen Einheit zu opfern, lässt sich mit dem Menschenbild, wie es in der „Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte“ der Vereinten Nationen zum Ausdruck gelangt, nicht in Einklang bringen. So ist es nur konsequent, dass die Steuer heute nicht mehr mit der Herrschaftsunterworfenheit des Einzelnen gerechtfertigt wird, sondern als abstrakte Gegenleistung für die Gesamtheit der ihm zugutekommenden staatlichen Leistungen (sog. „Globaläquivalenz“).¹⁴ Die Frage nach zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit rückt damit in ein neues Licht. Denn wenn sich die Steuer als abstrakte Gegenleistung für die Inanspruchnahme öffentlicher Güter rechtfertigt, dann erscheint eine nutzenorientierte Aufteilung von Steuersubstrat nicht nur denkbar, sondern sogar geboten, sofern das Steuersubjekt an den öffentlichen Gütern verschiedener Staaten partizipiert.

Zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht die globaläquivalente Steuerrechtfertigung in einem ambivalenten Verhältnis. Seinen Status als Fundamentalprinzip interpersonaler Steuergerechtigkeit zieht sie nicht in Zweifel.¹⁵ Vielmehr wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch den Gedanken der globaläquivalenten Steuerrechtfertigung in bestimmter Hinsicht sogar effektiviert. Indem der Äquivalenzgedanke in Gestalt des Nutzenprinzips einen Maßstab für die zwischenstaatliche Aufteilung des Steuersubstrats postuliert, leitet er nämlich eine über das völkergewohnheitsrechtliche „genuine link“-Erfordernis¹⁶ hinausgehende Koordinierung der Besteuerungszuständigkeiten an,¹⁷ ohne die in Fällen grenzüberschreitender wirtschaftlicher

¹³ Zur Betrachtung des Staates als Organismus vgl. etwa *E.-W. Böckenförde*, Der Staat als Organismus, in: ders., *Recht, Staat, Freiheit* (2006), 263.

¹⁴ *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, *Der Staat* 25 (1986), 481 (516 ff.); m.w.N. Grundlegend *E. Reimer*, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: *B. Gehlen/F. Schorkopf* (Hrsg.), *Demokratie und Wirtschaft* (2013), 113, der zwischen der „negativen“, der „funktionalen“, der „legitimatorischen“, der „distributiven“, der „gubernativen“, der „vertikalen“ und der „internationalen“ Steuerrechtfertigung differenziert.

¹⁵ Ebenso *M. Elicker*, in: *Blümich EStG - KStG - GewStG*, LBl. 131. Egl. 2016, Vorbemerkungen zu § 1 AStG Rn. 20.

¹⁶ Siehe dazu *M. Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe* (2014), 46 f.

¹⁷ Eingehend zu den Problemen der Operationalisierung des Nutzenprinzips im Kontext der zwischenstaatlichen Aufteilung des Steuersubstrats *W. Schön*, *International Tax*

Betätigung eine ungemilderte internationale Mehrfachbesteuerung programmiert wäre. Allerdings begrenzt die am Nutzenprinzip orientierte Aufteilung der Besteuerungszuständigkeiten zugleich die Verantwortung der Staaten für die Korrektur solcher leistungsfähigkeitswidriger Besteuerungsergebnisse, die ihren Grund bei wertender Betrachtung im Fiskalzugriff einer anderen Besteuerungsgewalt finden. In diesem Sinne, d.h. vermittelt der verantwortungslimitierenden Dimension des auf interstaatliche Steuergerechtigkeit angelegten Nutzenprinzips, kann die globaläquivalente Steuerrechtfertigung in Einschränkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips einmünden.¹⁸

Im Kontext des Unionsrechts gilt Ähnliches mit Blick auf das Binnenmarktprinzip: In seiner Leitentscheidung „Marks & Spencer“¹⁹ erkannte der EuGH die Wahrung einer ausgewogenen, am Äquivalenzgedanken orientierten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als ein zwingendes Allgemeininteresse an, das grundsätzlich geeignet sei, Beschränkungen der binnenmarktfinalen EU-Grundfreiheiten²⁰ zu rechtfertigen.²¹ Das Verhältnis von Binnenmarktziel, zwischenstaatlicher Steuergerechtigkeit und interpersonaler Steuergerechtigkeit ist damit jedoch keineswegs abschließend geklärt. Insbesondere die Frage, welche Bedeutung dem auf interpersonale Steuergerechtigkeit ausgerichteten Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der Grundfreiheitsprüfung beizumessen ist, wurde bislang allenfalls in Ansätzen erforscht.²²

Eingedenk des Umstands, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in den meisten Mitgliedstaaten der EU zumindest als bereichsspezifische Ausprägung

Coordination for a Second-Best World (Part I), *World Tax Journal* 1 (2009), 67 (75 ff.); Vgl. auch die Stellungnahme von *M. Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe* (2014), 48 ff.

¹⁸ Vgl. *H. Schaumburg*, FS Tipke (1995), 125 (127 f.); *J. Hey*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Auflage (2015), § 3 Rn. 45.

¹⁹ EuGH, Slg. 2005, I-10837.

²⁰ Zum Verhältnis von Binnenmarkt und EU-Grundfreiheiten vgl. *E. Reimer*, in: *H. Schaumburg/J. Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 7.2 m.w.N.

²¹ Siehe dazu etwa *H. Kube*, *Grundprinzipien der Steuer-Rechtsprechung des EuGH*, in: *D. Steinhilff* (Hrsg.), *Ergänzbare Lexikon des Rechts*, Eintrag 6/675, 9; *J. Englisch*, in: *H. Schaumburg/J. Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 7.224 ff.

²² Siehe aber *C. Bardini*, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, *Intertax* 2010, 2.

des Allgemeinen Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich verankert ist,²³ liegt es durchaus nicht fern, den EU-primärrechtlich in Art. 20 GRC normierten Allgemeinen Gleichheitssatz analog zu deuten. Qualifiziert man die Unionsgrundrechte ferner – mit dem EuGH – als Schranken-Schranken der Grundfreiheiten,²⁴ so wäre das Leistungsfähigkeitsprinzip den Garantien der Art. 34 f., 45, 49, 56 und 63 AEUV im Ergebnis schutzverstärkend zur Seite gestellt. Dies wiederum würde die vom Gerichtshof bislang unbeantwortete Folgefrage auf, ob sich das Anliegen einer ausgewogenen Aufteilung des Steuersubstrats zwischen den Mitgliedstaaten auch dann gegen das binnenmarktinduzierte Interesse an teilmarktbezogener Wettbewerbsgleichheit²⁵ durchzusetzen vermag, wenn die jeweilige grundfreiheitsbeschränkende Maßnahme zu einer leistungsfähigkeitswidrigen Besteuerung führt und damit zugleich dem Anliegen interpersonaler Steuergerechtigkeit zuwiderläuft.

Die vorstehend nur in Ansätzen aufgezeigten Problemkreise offenbaren, dass die Sicherstellung einer prinzipienorientierten Besteuerung im Zusammenwirken von nationalen, supranationalen und völkerrechtlichen Rechtsmaßstäben eine der größten Herausforderungen des Steuerrechts darstellt. Im Dienste der Steuergerechtigkeit einen Beitrag zur Bewältigung dieser Herausforderung zu leisten, war, ist und bleibt ein Anliegen des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht.

²³ Vgl. *C. Bardini*, The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ, *Intertax* 2010, 2 (18).

²⁴ Grundlegend EuGH, Slg 1991, I-2925; Vgl. aus jüngerer Vergangenheit EuGH, *EuZW* (2014), 597.

²⁵ Zur teilmarktbezogenen Wettbewerbsgleichheit als „Schutzgut“ der EU-Grundfreiheiten siehe *B. Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten (2012), 91 ff.