

## Steuerverfassungsrecht und gesetzgeberischer Gestaltungsraum

– Deutschland und die USA im Rechtsvergleich –

*Kurzbeschreibung der Dissertation von Iris Schomäcker an der Universität Heidelberg, betreut von Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)*

Das Bundesverfassungsgericht nimmt seit einiger Zeit vermehrt Einfluss auf die Gestaltung des deutschen Steuerrechts. Dies wird von vielen begrüßt; gerade in letzter Zeit sind aber auch vermehrt kritische Stimmen zu vernehmen. Die Dissertation leistet einen Beitrag zu dieser Debatte. Als Reflexionsbogen dient ein Vergleich zu den Vereinigten Staaten von Amerika. Die USA sind als Vergleichsland besonders interessant, weil das amerikanische Verfassungsrecht mit Blick auf das Steuerrecht deutlich zurückhaltender gehandhabt wird. Die USA bilden im Hinblick auf das Steuerverfassungsrecht gewissermaßen ein Gegenmodell zu Deutschland.

Um die Auswirkungen des Steuerverfassungsrechts auf den gesetzgeberischen Gestaltungsraum greifbar zu machen, vergleicht die Arbeit das Steuerverfassungsrecht in Deutschland und den USA nicht isoliert, sondern bezieht die Grundzüge des einfachen Rechts in den Vergleich ein. Im Fokus steht dabei das Einkommensteuerrecht.

Im ersten Teil der Arbeit werden als Grundlage für den Rechtsvergleich die Grundzüge des deutschen Einkommensteuerrechts sowie dessen verfassungsrechtliche Überwölbung dargestellt. Zunächst wird die Einkommensteuer im Gesamtsystem der Steuerarten verortet; anschließend werden die anerkannten Grund- und Subprinzipien des Einkommensteuerrechts, ausgehend vom Leistungsfähigkeitsprinzip, dargestellt. Darauf aufbauend werden die verfassungsrechtlichen Grenzen des Steuerrechts dargestellt. Das Grundgesetz wirkt in vielfacher Hinsicht auf das deutsche Einkommensteuerrecht ein. Im Mittelpunkt der steuerverfassungsrechtlichen Diskussion stehen die grundrechtlichen Grenzen des Steuerrechts. Darüber existieren kompetenzrechtliche sowie rechtsstaatliche Vorgaben für den Steuergesetzgeber.

Im zweiten Teil der Arbeit werden parallel zum ersten Teil der Arbeit die Grundzüge des amerikanischen Einkommensteuerrechts und dessen verfassungsrechtliche Überwölbung dargestellt. Anders als in Deutschland hat das Leistungsfähigkeitsprinzip (*ability to pay principle*) in den USA zwar gewisse Bedeutung, im Schwerpunkt der Diskussion steht jedoch die Frage nach der Reichweite des Einkommensbegriffs. Die amerikanische Verfassung enthält nur wenige Einschränkungen für den Steuergesetzgeber. Der Schwerpunkt der steuerverfassungsrechtlichen Rechtsprechung liegt im Bereich der Gesetzgebungskompetenzen und deren inhärenten Schranken. Grundrechtliche Einschränkungen finden sich dagegen kaum. Rechtsstaatliche Grenzen existieren zwar, haben in der Praxis aber nur eine geringe Bedeutung. Demgegenüber enthalten die Verfassungen der Gliedstaaten zum Teil deutlich weiter gehende Vorgaben für den Steuergesetzgeber.

Im dritten Teil der Arbeit werden die in Teil 1 und 2 gefundenen Ergebnisse einander gegenübergestellt. Im ersten Unterabschnitt werden dabei zunächst die Unterschiede im Steuerverfassungsrecht an sich betrachtet. Besonderes Augenmerk bildet dabei die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sowie des U.S. Supreme Court. Der Vergleich zeigt deutlich, dass das deutsche Steuerverfassungsrecht keine Selbstverständlichkeit ist. Die Kontrolle des Steuergesetzgebers durch das Bundesverfassungsgericht ist in nahezu jeder Hinsicht strenger als die des U.S. Supreme Court. In den USA erscheint das Steuerrecht als ein weitgehend vom Verfassungsrecht losgelöstes Rechtsgebiet. Dieser Unterschied ist vor allem deshalb auffällig, weil die amerikanische Verfassung mehrere explizit an den Steuergesetzgeber gerichtete Vor-

gaben enthält, wohingegen das Grundgesetz seinem Wortlaut nach nur wenige Vorgaben enthält, die sich explizit an den Steuergesetzgeber richten. Die in der amerikanischen Verfassung enthaltenen Vorgaben an den Steuergesetzgeber werden jedoch allesamt so eng ausgelegt, dass sie in der Praxis kaum eine Bedeutung haben. Besonders gravierend sind die Unterschiede im Bereich der grundrechtlichen Vorgaben. Während die grundrechtlichen Grenzen das Herzstück des deutschen Steuerverfassungsrechts bilden, finden sich in den USA kaum grundrechtliche Einschränkungen. Insbesondere die gerechte Ausgestaltung des Steuerrechts ist in den USA – anders als in Deutschland – keine Frage des Verfassungsrechts, sondern vor allem Sache der Politik.

Der zweite Unterabschnitt untersucht, inwiefern den in Teil 1 und 2 dargestellten Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts Verfassungsrang beigemessen wird und welche Rolle die verschiedene verfassungsrechtliche Überwölbung für das Verständnis und die Anwendung der Steuerrechtsprinzipien spielt. Teilweise erklären sich dabei Unterschiede zwischen den Rechtsordnungen aus der unterschiedlich ausgeprägten verfassungsrechtlichen Überwölbung; teilweise finden sich aber auch ungeachtet dieser Unterschiede Gemeinsamkeiten in der Steuerrechtsdogmatik. Im Ausgangspunkt fällt auf, dass es ungeachtet der deutlichen Unterschiede im Steuerverfassungsrecht im einfachen Recht viele Parallelen gibt. So wird etwa die persönliche Situation des Steuerpflichtigen in beiden Ländern durch eine Art Grundfreibetrag berücksichtigt. Dies ist insofern interessant, als das subjektive Nettoprinzip in Deutschland Verfassungsrang hat, wohingegen man in der Rechtsprechung des U.S. Supreme Court vergeblich nach einer Garantie des steuerlichen Existenzminimums sucht. Nach der Rechtsprechung des U.S. Supreme Court ist der amerikanische Gesetzgeber verfassungsrechtlich nicht gehindert, auf die wirtschaftlichen Existenzgrundlagen der Steuerzahler zuzugreifen. Angesichts der deutlichen Unterschiede im Steuerverfassungsrecht beider Länder deuten die Parallelen im einfachen Recht darauf hin, dass es so etwas wie eine „universale Grammatik des Steuerrechts“ gibt. Bestimmte Merkmale der Steuersysteme haben sich über Jahrhunderte hinweg als vernünftige Merkmale eines Steuersystems herausgebildet. Dazu gehört insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Im dritten Unterabschnitt wird untersucht, welche rechtlichen und außerrechtlichen Bedingungen die Entwicklung des Steuerverfassungsrechts in beiden Ländern erklären können, um die gefundenen Ergebnisse einordnen zu können. Neben den materiell- und formellverfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen werden dabei auch rechtsrealistische Begründungsansätze verfolgt.

Das abschließende Kapitel zum Ergebnis des Rechtsvergleichs und Fazit bündelt die vorgefundenen Ergebnisse und sucht eine Antwort auf die Frage, wie das deutsche Steuerverfassungsrecht zu bewerten ist und ob die USA in dieser Hinsicht positiv oder negativ als Vorbild dienen können. Die Arbeit kommt zu dem Schluss, dass die stärkere verfassungsrechtliche Prägung des deutschen Steuerrechts trotz der teils berechtigten Kritik im Vergleich zu der Situation in den USA entscheidende Vorteile hat. Um die Gerechtigkeitsidee im Steuerrecht zu bewahren, bedarf es eines selbstbewussten Verfassungsgerichts, das sich nicht auf eine bloße Willkürkontrolle beschränkt, sondern dem Steuergesetzgeber klare Grenzen aufzeigt.

\*\*\*