

**STEUERN UND**

**GERECHTIGKEIT**

STEUERN UND GERECHTIGKEIT

# ZWISCHEN EIGENVERANTWORTUNG UND SOLIDARITÄT

HANNO KUBE

Die Einnahmen und Ausgaben eines Staates werden durch ein komplexes Geflecht an Regelungen bestimmt. In den Brennpunkt geraten diese Regelungen, wenn ein finanzielles Ungleichgewicht besteht, so innerhalb Deutschlands zwischen den armen Bundesländern im Norden und den reichen im Süden sowie im internationalen Kontext zwischen den Industrienationen und den sich entwickelnden Staaten. Eigenverantwortung versus Solidarität lauten die beiden Pole, zwischen denen sich die Ausgestaltung der rechtlichen Vorgaben dabei bewegt.



**PROF. DR. HANNO KUBE** studierte Rechtswissenschaft an den Universitäten Heidelberg, Genf und Cornell, wo er einen Master of Laws erwarb. Nach Promotion (ausgezeichnet mit dem Ruprecht-Karls-Preis) und Habilitation in Heidelberg hatte er Lehrstühle für Öffentliches Recht sowie Finanz- und Steuerrecht an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt und der Universität Mainz inne. Forschungs- und Lehraufenthalte führten ihn nach Berkeley, Cornell und an das Europäische Hochschulinstitut in Florenz. Seit 2014 ist Hanno Kube Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg sowie Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts. Seine Forschungsschwerpunkte liegen auf den Gebieten des Verfassungsrechts, insbesondere des Finanzverfassungsrechts, und des deutschen, internationalen und europäischen Steuerrechts. Er ist Alumnus und Vertrauensdozent der Studienstiftung des deutschen Volkes.

Kontakt: kube@uni-heidelberg.de

# S

Soll der Staat für die innere und die äußere Sicherheit sorgen, die Rechtsordnung garantieren, Verkehrs- und Versorgungsinfrastrukturen unterhalten, Schulen und Universitäten betreiben und bei Arbeitslosigkeit und Armut helfen, braucht er dazu Geld. „Pecunia nervus rerum“: Das Geld ist der Nerv aller Dinge. Geld kann sich ein Staat auf vielerlei Weise beschaffen. In der Geschichte haben sich Staaten durch Raubzüge finanziert, sie haben eigene Erwerbswirtschaften organisiert und sie haben sich schließlich und insbesondere als Steuerstaaten konstituiert. Steuerstaaten finanzieren sich, indem sie am monetären Erfolg des freiheitlichen Wirtschaftens der Bürger teilhaben. Obgleich die Steuern intensiv in das Vermögen des Einzelnen eingreifen, erweist sich diese Art der Finanzierung als bemerkenswert freiheitsfreundlich: Denn der Steuerstaat erbringt seine allgemeinen Leistungen, ohne dafür ein Entgelt zu verlangen. Nur der wirtschaftlich Erfolgreiche wird nach dem Maß seiner Leistungsfähigkeit besteuert.

Neben dem Freiheitsgedanken spricht auch das Demokratieprinzip für die Steuerfinanzierung des Staates. Nur dann, wenn der Staat nicht seinen Financiers, sondern dem Gemeinwohl verpflichtet ist, wenn die Einnahmen- und die Ausgabeseite der staatlichen Finanzwirtschaft – steuerstaatstypisch – entkoppelt sind, sind demokratische Entscheidungen über die Verwendung des Budgets erst möglich. Freiheit und Demokratie gebieten somit eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung der Bürger einerseits und eine eigenständige, parlamentarisch verantwortete Mittelverausgabung andererseits.

Die Prinzipien und die Ausgestaltung der staatlichen Steuer- und Haushaltswirtschaft in ihrer ganzen Breite zu erforschen, ist Aufgabe des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht. Dies gestaltet sich insbesondere dann komplex, wenn kein isolierter Einheitsstaat betrachtet wird, sondern vielmehr ein Staat, der in die internationale Gemeinschaft eingebunden, föderal gegliedert und zudem in den Staatenverbund der Europäischen Union integriert ist – so wie die Bundesrepublik Deutschland.

## Internationale Verhältnisse

In staatenübergreifenden Steuerrechtsfragen gilt das internationale Steuerrecht. Dieses regelt, welchem von

mehreren beteiligten Staaten es im Einzelfall zusteht, Steuern zu erheben – so etwa, wenn ein deutscher Arbeitnehmer Lohn für eine Tätigkeit in Frankreich erhält oder die brasilianische Betriebsstätte eines in Deutschland ansässigen Unternehmens Gewinn erzielt. Primäres Ziel ist es dabei, individuelle Doppelbesteuerungen oder Doppelnichtbesteuerungen zu verhindern. Darüber hinaus wirkt sich die zwischenstaatliche Verteilung des „Steuersubstrats“ auch auf die Ertragsbalance der Staaten aus. Wird das Besteuerungsrecht eher dem sogenannten Tätigkeits- oder auch Quellenstaat als dem Ansässigkeitsstaat des Investors oder Stammhauses zugewiesen, profitieren davon tendenziell die sich entwickelnden Staaten, in denen im Regelfall zu vergleichsweise günstigen Bedingungen produziert wird.

Im internationalen Steuerrecht stehen zwei große Modelle für Doppelbesteuerungsabkommen nebeneinander. Das erfolgreiche, in der Praxis weithin zugrunde gelegte Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) trägt eher den Interessen der westlichen Industrienationen Rechnung. Das konkurrierende Modell der Vereinten Nationen fokussiert dagegen stärker auf die Belange anderer Regionen der Welt.

Doch sind die Dinge im Wandel: Ebenso wie sich die Länder und Märkte verändern, verändern sich die Abkommensmodelle. Im Zuge des aktuellen Prozesses zur Erneuerung des internationalen Steuerrechts, der von den G20 (Gruppe der 20 wichtigsten Industrie- und Schwellenländer) und der OECD angestoßen wurde, rückt das Besteuerungsrecht der Quellenstaaten stärker in den Vordergrund. Zudem wird – gerade angesichts der zunehmenden Digitalisierung – darüber diskutiert, die Ertrags- oder auch Konsumbesteuerungsrechte derjenigen Staaten auszudehnen, in denen bedeutsame Absatzmärkte lokalisiert sind, die den Anbietern ihre Gewinne erst ermöglichen.

## Innerstaatliche Verhältnisse

Im Binnenbereich eines Bundesstaates sind die Finanzbeziehungen dagegen typischerweise nicht von einem „Steuerkollisionsrecht“ regiert, das Doppelbesteuerungen oder Doppelnichtbesteuerungen entgegenwirkt, sondern vielmehr von einer überwölbenden Ordnung verfassungsrechtlicher Steuerertragskompetenzen. In Deutschland stehen die Erträge aus der bundeseinheitlich erhobenen Einkommen- und Körperschaftsteuer hälftig dem Bund und der Ländergesamtheit zu, dies nach einem Vorwegabzug vom Einkommensteuerertrag zugunsten der Gemeinden. Die Umsatzsteuer wird nach einem variablen Schlüssel verteilt, der auf die jeweiligen Aufgabenlasten Rücksicht nimmt. Die Erträge der sonstigen Steuern, die jedoch weit weniger bedeutsam sind, gehen in ihrer Gesamtheit entweder an den Bund oder die Länder, punktuell auch an die Gemeinden (Gewerbsteuer, Grundsteuer).

Diese primäre Ertragsverteilung zwischen Bund und Ländergesamtheit bildet die erste Stufe eines – drei weitere Verteilungsstufen umfassenden – Finanzausgleichs, den wir im internationalen Raum so nicht kennen. Auf der zweiten Stufe wird das der Länderebene zugewiesene Steueraufkommen unter den Ländern verteilt. Maßgeblich ist dabei in erster Linie der Ort der Steuervereinnahmung, in der Praxis der Wohnsitz des Steuerpflichtigen. Aktuelle Reformbestrebungen gehen dahin, auch den Ort der Wertschöpfung, also den Ort der unternehmerischen Tätigkeit oder des Arbeitsplatzes, am Ertrag zu beteiligen, um den Bundesländern Anreize für eine aktive Wirtschaftspolitik zu bieten. Angesichts der zunehmenden Mobilität von Arbeitnehmern erscheint uns dies zukunftsweisend.

Im Zentrum der politischen Diskussion steht vor allem die dritte Stufe des Finanzausgleichs: der solidarische Länderfinanzausgleich im engeren Sinne. Er zielt darauf ab, die Finanzkraft der Länder angemessen anzunähern, um alle Länder in die Lage zu versetzen, ihre Aufgaben zu erfüllen. Der Streit um die Reichweite dieses Ausgleichs – Bayern, Hessen und Baden-Württemberg bilden die kleine Gruppe der „Geberländer“, wesentlicher Empfänger der Zahlungen ist das Land Berlin – verweist auf ein grundlegendes Dilemma: Einerseits soll der Ausgleich die staatliche Aufgabenwahrnehmung durch die Länder sichern und damit für vergleichbare Lebensverhältnisse sorgen; andererseits soll sich die Eigenverantwortung der Länder für ihre Politik auch nach dem Ausgleich niederschlagen. Zugespitzt formuliert: „Gleicher Wohlstand für alle“ versus „Wettbewerbsföderalismus“. Verfassungsrechtlich finden sich beide Aspekte im Bundesstaatsprinzip verankert, dies im Nebeneinander des bündischen Solidaritätsprinzips und des Konzepts der Eigenverantwortung der Bundesländer als Staaten im staatsrechtlichen Sinne.

Bis Ende 2019 muss der Finanzausgleich neu geregelt werden. Der zuständige Bundesgesetzgeber verfügt dabei über weite Gestaltungsräume. Was verfassungsrechtlich allerdings ausgeschlossen ist, ist ein Ausgleich, der den Gedanken der Verantwortung der Länder zugunsten der Sicherung ihrer Aufgabenerfüllung negiert, denn dies würde die Staatlichkeit der Länder infrage stellen. Ähnlich problematisch erscheint der Anfang Dezember 2015 von Länderseite unterbreitete Vorschlag, den Solidarausgleich, also die dritte Ausgleichsstufe, gänzlich abzuschaffen. Um eine angemessene Mittelausstattung zu gewährleisten, wollen die Länder stattdessen den sogenannten Umsatzsteuervorausgleich auf der zweiten Ausgleichsstufe aufwerten und zugleich die Bundesergänzungszuweisungen, also die subsidiären Zuschüsse des Bundes an finanzschwache Länder, auf der vierten Ausgleichsstufe erhöhen. Auch dies würde zu einer ganz erheblichen Schwächung des – gerade auch demokratischen – Selbststandes der Länder führen und Finanzverantwortung verwässern.

# „Sowohl der Freiheitsgedanke als auch das Demokratieprinzip sprechen für die Steuerfinanzierung des Staates.“

Zur Erläuterung: Der Umsatzsteuervorausgleich ist eine Art „Fremdkörper“ auf der zweiten Ausgleichsstufe, bei dem nicht – was eigentlich Aufgabe dieser Stufe ist – originär eigene Mittel zugewiesen, sondern fremde, also anderenorts erwirtschaftete Gelder umverteilt werden. Schon heute hat der Umsatzsteuervorausgleich ein ähnliches Volumen (circa acht Milliarden Euro pro Jahr) wie der eigentliche Länderfinanzausgleich (circa neun Milliarden Euro pro Jahr). Ausgerechnet dieses Instrument auf Kosten des Länderfinanzausgleichs zu stärken, würde bedeuten, den Umfang der tatsächlichen solidarischen Mittelumverteilung weitestgehend zu verschleiern, fremde in eigene Mittel umzumünzen. Die Ausdehnung der Bundesergänzungszuweisungen würde die Länder zudem noch abhängiger von Bundeszahlungen machen und sie noch stärker zu Bittstellern werden lassen – ganz abgesehen davon, dass die Rechnung hier bislang ohne den Wirt gemacht wurde. Die Stoßrichtung des Vorschlags lässt vermuten, dass vielen Bundesländern in Wirklichkeit weder an Eigenverantwortung noch an Finanztransparenz gelegen ist.

Umso mehr kommt es der Wissenschaft zu, den politischen Prozess zur Erneuerung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs zu begleiten und zu befruchten. Jede einzelne der vier verfassungsrechtlich vorgezeichneten

Ausgleichsstufen – dies gilt es in Erinnerung zu rufen – hat ihre eigene Berechtigung und Rationalität. In der Zusammenschau führen die Stufen zu einer angemessenen Balance zwischen Eigenverantwortung und – die Aufgabenwahrnehmung sichernder – Solidarität. So dient die erste Stufe der ungefähr aufgabengerechten Mittelzuordnung zwischen Bund und Ländern. Auf der zweiten Stufe, der Ertragsverteilung unter den Ländern, tritt dagegen der Wettbewerbsgedanke stärker in den Vordergrund; hier werden die Mittel nach Maßgabe der jeweiligen Erwirtschaftung verteilt. Komplementär dazu steht der solidarische Länderfinanzausgleich auf der dritten Stufe, der geboten und richtig ist. Die tatsächlich fließenden Gelder können und sollten hier transparent gemacht werden; ungerechtfertigte Relikte aus vergangenen Zeiten, insbesondere die sogenannte „Einwohnergewichtung“ oder auch „Einwohnerveredelung“ zugunsten der Stadtstaaten, sollten entfallen, da sie die Umverteilung verzerren. Bleiben Deckungslücken, tritt – auf der vierten Stufe – der Bund ein.

Es spricht nichts dagegen, dieses klug konzipierte Ausgleichssystem wieder voll zur Geltung zu bringen. Einerseits gewährleistet es, dass den Ländern die Erfolge

# „Die Zukunft der Europäischen Union wird auch davon abhängen, Eigenverantwortung und Solidarität im Gefüge der Mitgliedstaaten in der Balance zu halten.“

## Institut für Finanz- und Steuerrecht

Das an der Juristischen Fakultät angesiedelte Institut für Finanz- und Steuerrecht erforscht das Recht der staatlichen Einnahmen und Ausgaben in seiner ganzen Breite – von den verfassungsrechtlichen Fundierungen über die einfachrechtlichen Konkretisierungen bis zu den praktischen Herausforderungen und überstaatlichen Einbindungen. Im Jahr 1966 von Prof. Dr. Klaus Vogel, dem Nestor des deutschen internationalen Steuerrechts, gegründet, blickt das Institut auf eine 50-jährige Geschichte zurück. Lange wurde es von Prof. Dr. Dr. h.c. Paul Kirchhof und Prof. Dr. Reinhard Mußnug geleitet. Gegenwärtig sind Prof. Dr. Hanno Kube und Prof. Dr. Ekkehart Reimer als Direktoren tätig. Im Mittelpunkt stehen Arbeiten zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuer- und Haushaltsrechts, zu den Prinzipien und zur Vereinfachung der Besteuerung und zur überstaatlichen Einbindung des Finanzwesens.

Das Institut kooperiert mit zahlreichen Forschungseinrichtungen im In- und Ausland und veranstaltet regelmäßig Tagungen. Das jährlich im Herbst stattfindende Institutssymposium widmet sich im Jubiläumsjahr 2016 der Zukunft der Staatsfinanzierung in Europa. Hierzu wird der Präsident des Gerichtshofs der Europäischen Union, Prof. Dr. Koen Lenaerts, erwartet.

[www.jura.uni-heidelberg.de/fst](http://www.jura.uni-heidelberg.de/fst)

gelungener Politik zu einem guten Teil verbleiben, andererseits sichert es Hilfe bei strukturell angelegter und unverschuldeter Finanzschwäche.

## Verhältnisse innerhalb der EU

Anders als der Bund wird die Europäische Union durch einen Verbund souveräner Staaten konstituiert. Besteuerungsrechte und Steuererträge richten sich innerhalb der EU deshalb im Kern nach internationalem Steuerrecht. Ergänzend gelten verschiedene binnenmarktsichernde Anforderungen des Europäischen Rechts, insbesondere die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot. Ein darüber hinausgehender, allgemeiner Finanzausgleich ist zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vertraglich nicht vorgesehen. Freilich finanziert der aus gemeinsamen Mitteln gespeiste EU-Haushalt Maßnahmen, mit denen gerade auch strukturschwache Regionen gestützt werden sollen. Allerdings handelt es sich dabei um Sachprogramme,

TAXES AND FAIRNESS

# BETWEEN SELF-RESPONSIBILITY AND SOLIDARITY

HANNO KUBE

States need money in order to perform their tasks. To obtain this money, they usually levy taxes. This is done based on a complex mesh of regulations that govern public income and spending – all the more so in a country like Germany, which is part of the international community, subdivided into partially self-governing states and embedded in the European Union. These regulations have to be evaluated whenever there is a financial imbalance, such as the one existing between Germany's poorer northern states and the richer ones in the south and – inversely – between the industrial nations of the world and the emerging economies.

Taxation rights between different countries are mainly laid down in treaties under international law. Such treaties are based on the relative importance attributed to the source state of production and the residence state of the investor. Within a federal state, on the other hand, the distribution of tax revenues is regulated by an overarching constitutional order. In Germany, this is known as 'Finanzausgleich' – the distribution and redistribution of taxes between states and communities that is shaped by the conflicting priorities of self-responsibility and solidarity. In the European Union, however, the member states are sovereign countries. This means that tax revenues are distributed according to international tax law, with due regard to the special legal requirements of the EU domestic market.

Just as countries and markets are undergoing a process of change, so are regulations on taxation rights and the redistribution of tax revenues. Researchers at the Heidelberg Institute for Finance and Tax Law investigate the wide field of tax and public finance and help support the political process of its revision. ●

PROF. DR HANNO KUBE studied law at the universities of Heidelberg, Geneva and Cornell, where he obtained a Master of Laws. After earning his doctoral degree (with a thesis that won the Ruprecht Karls Prize) and completing his habilitation in Heidelberg, he taught public law and finance and tax law at the Catholic University of Eichstätt-Ingolstadt and the University of Mainz. His research and teaching activities led him to Berkeley, Cornell and the European University Institute in Florence. In 2014 Hanno Kube became director of the Institute for Finance and Tax Law at Heidelberg University's Faculty of Law and accepted the Chair of Public Law with Special Emphasis on Finance and Tax Law. Prof. Kube's research focuses on constitutional law, especially constitutional tax and budget law, and on German, international and European tax law. He is an alumnus and liaison lecturer of the German Academic Scholarship Foundation.

Contact: kube@uni-heidelberg.de

**“Just as countries and markets are undergoing a process of change, so are regulations on taxation rights and the redistribution of tax revenues.”**

# „Vielen Bundesländern scheint weder an Eigenverantwortung noch an Finanztransparenz gelegen zu sein.“

die in ihrer Grundstruktur der internationalen Entwicklungshilfe ähneln. Von einem Finanzausgleich, der auf eine allgemeine Annäherung der Finanzkraft abzielt, sind diese Programme streng zu unterscheiden.

Zu einer effektiven Annäherung der Finanzkraft können gleichwohl die Maßnahmen führen, die zur Bewältigung der EU-Staatsschuldenkrise ergriffen worden sind – etwa wenn die Staatengemeinschaft direkt oder indirekt die Haftung für Kreditverbindlichkeiten eines in Not geratenen Landes übernimmt, dies bilateral oder institutionalisiert, so über den Europäischen Stabilitätsmechanismus (ESM). Auch die umfangreichen, zum Teil selektiven Ankäufe von Staatsanleihen durch die Europäische Zentralbank (EZB) wirken sich ausgleichend auf das Finanzkraftgefüge der Mitgliedstaaten aus.

Diese Maßnahmen sind Gegenstand heftiger Debatten. So sind die Haftungsübernahmen am sogenannten Bail-out-Verbot zu messen. Dieses ist in Artikel 125 des AEU-Vertrags (Vertrag über die Arbeitsweise der EU) verankert und besagt, dass die EU-Mitgliedstaaten nicht für die Verbindlichkeiten eines anderen Mitgliedstaats eintreten dürfen. Der Europäische Gerichtshof hat das Handeln des Europäischen Stabilitätsmechanismus allerdings als rechtmäßig angesehen und sich dabei auf den übergreifenden Zweck des Artikels 125 berufen: Dieser bestehe darin, Haushaltsdisziplin und Stabilität zu sichern – wozu der ESM im Ergebnis beitrage. Auch wird aktuell darüber gestritten, ob die Europäische Zentralbank mit ihren

Ankäufen von Staatsanleihen unzulässig in die Fiskalpolitik ausgreift. Der Europäische Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang eine Vorabentscheidung getroffen und die Bereitschaftsbekundung der EZB im September 2012, Staatsanleihen in praktisch unbegrenzter Höhe zu erwerben, als rechtmäßig anerkannt. Es bleibt abzuwarten, wie das Bundesverfassungsgericht mit diesem – durchaus diskussionsbedürftigen – Urteil umgehen wird.

Die Zukunft der Europäischen Union wird nicht nur, aber eben auch davon abhängen. Eigenverantwortung und Solidarität im Gefüge der Mitgliedstaaten in der Balance zu halten. Dies wird nur dann gelingen, wenn die sachgerechten Normen, die diese Balance sichern sollen, auch eingehalten werden. Die Europäische Union, die sich durch Verträge, als Rechtsgemeinschaft, konstituiert hat, muss dieses Recht – freilich auch im fachlichen Diskurs über seinen Inhalt – pflegen, will sie weiter florieren.

Der Staat in der internationalen Staatengemeinschaft, der Bundesstaat und der Staat im Verbund der Europäischen Union – in allen diesen Zusammenhängen haben Besteuerungsrechte, Ertragszuordnungen und zum Teil auch weitergehende, finanzkraftausgleichende Mechanismen ihre Bedeutung. Inwieweit bestehen hier Strukturparallelen, die eine Übertragung erfolgreicher Lösungsansätze nahelegen? Und in welchem Maße bleibt zu differenzieren, um den unterschiedlichen Arten der Verbünde gerecht zu werden? Diese Fragen eröffnen künftige, weitläufig dimensionierte Forschungsfelder. ●