

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 67

Besteuerung von Einkommen

**Rechtsvergleich Italien, Deutschland
und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung
des Steuerrechts in Europa**

Herausgegeben von

**Klaus Tipke
Nadya Bozza**



Duncker & Humblot · Berlin

KLAUS TIPKE / NADYA BOZZA (Hrsg.)

Besteuerung von Einkommen

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 67



Justitia von Giotto
(Cappella degli Scrovegni, Padua / Italien)

Besteuerung von Einkommen

Rechtsvergleich Italien, Deutschland
und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung
des Steuerrechts in Europa

Herausgegeben von

Klaus Tipke
Nadya Bozza



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Besteuerung von Einkommen : Rechtsvergleich Italien, Deutschland
und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa /
Hrsg.: Klaus Tipke ; Nadya Bozza. – Berlin : Duncker und Humblot, 2000
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 67)
ISBN 3-428-09953-2

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen
Wiedergabe und der Übersetzung, für sämtliche Beiträge vorbehalten

© 2000 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-09953-2

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit | |
| Von <i>Klaus Tipke</i> | 9 |
| Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit | |
| Von <i>Francesco Moschetti (Nadya Bozza)</i> | 33 |
| Der steuerrechtliche Gleichheitssatz in der Rechtsprechung des italienischen Verfassungsgerichts | |
| Von <i>Livio Paladin (Nadya Bozza)</i> | 71 |
| Der Gleichheitssatz im deutschen Steuerrecht | |
| Von <i>Dieter Birk</i> | 103 |
| Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer | |
| Von <i>Joachim Lang</i> | 123 |
| Die objektive Netto-Besteuerung in Spanien. Ein Vergleich mit dem deutschen Einkommensteuerrecht | |
| Von <i>Gloria Alarcón García</i> | 153 |
| Die objektive Netto-Besteuerung in Italien | |
| Von <i>Gianfranco Gaffuri (Nadya Bozza)</i> | 171 |
| Das Prinzip der subjektiven Netto-Besteuerung und die Familienbesteuerung in Spanien | |
| Von <i>Pedro Manuel Herrera Molina</i> | 181 |

| | |
|--|-----|
| Das Prinzip der subjektiven Netto-Besteuerung und die Familienbesteuerung in Italien | |
| Von <i>Enrico De Mita (Nadya Bozza)</i> | 193 |
| Die Unternehmensbesteuerung in Italien. Rechtliche Gesichtspunkte | |
| Von <i>Gaspere Falsitta (Nadya Bozza)</i> | 213 |
| Die Besteuerung der Einkommen von Unternehmen in Deutschland | |
| Von <i>Heinz-Jürgen Pezzer</i> | 235 |
| Das Welteinkommensprinzip | |
| Von <i>Jörg M. Mössner</i> | 253 |
| Das Welteinkommensprinzip | |
| Von <i>Pietro Adonnino (Nadya Bozza)</i> | 271 |
| Überlegungen zu einer europäischen Einkommensteuer | |
| Von <i>Gilberto Muraro (Nadya Bozza)</i> | 291 |
| Restümee | |
| Von <i>Klaus Tipke</i> | 308 |
| Autorenverzeichnis | 315 |

Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit

Von Klaus Tipke

I. Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union brauchen ein harmonisiertes Steuerrecht

Europa als Wirtschafts- und Währungsunion braucht ein möglichst weitgehend harmonisiertes Steuerrecht mit dem Endziel einer Europäischen Steuerrechtsordnung, normiert in einem Europäischen Steuergesetzbuch. Natürlich liegt dieses Ziel noch in weiter Ferne. Aber es zu erreichen, muß nicht für immer eine Illusion sein. Joachim Lang hat bereits ein Steuergesetzbuch erarbeitet. Der Entwurf dieses im Auftrag des deutschen Finanzministeriums konzipierten Gesetzbuches¹ ist zwar als Muster und Anregung für die osteuropäischen Staaten gedacht, eignet sich ohne weiteres aber auch als Modell für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Die Harmonisierung des Steuerrechts in Europa ist auf grundlegende Arbeiten der Steuerrechtswissenschaft angewiesen. Der Europäische Gerichtshof kann dazu nur einen begrenzten Beitrag leisten.

Noch haben alle Staaten der Europäischen Union es mit einer Vielzahl von historisch gewachsenen, mehr oder minder schlecht aufeinander abgestimmten Steuern zu tun. Folgt man dem letzten von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften 1992 herausgegebenen Inventar der Steuern, so gab es am 1.1.1992 in Italien noch 45 Steuern, in Spanien noch 22 Steuern und in Deutschland noch 30 Steuern. Die Zählung ist nicht ganz vergleichbar, da Steuern, die in einem Land als selbständig gelten und in je einem besonderen Gesetz geregelt sind, in einem anderen Land in einem Gesetz zusammengefaßt sind und als eine Steuer gezahlt werden. Immerhin, die Zahl der Steuern hat in den letzten Jahrzehnten abgenommen: In Italien gibt es zum Beispiel schon seit 1975 keine Steuer auf Olivenöl (*Tassa sull'olio d'oliva*) und seit 1990 keine Bananensteuer (*Tassa sulle banane*) mehr. In Spanien sind u.a. mehrere Steuern auf Vermögensgüter aufgehoben worden. In Deutschland sind mehre-

¹ Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993.

re Verkehrsteuern und mehrere Verbrauchsteuern gestrichen worden; seit 1997 wird auch keine Vermögensteuer mehr erhoben.

Die Staaten der Europäischen Union haben schon ein weitgehend harmonisiertes Umsatzsteuerrecht, aber sie brauchen auch ein harmonisiertes Einkommensteuerrecht, ein harmonisiertes Unternehmensteuerrecht und ein harmonisiertes Recht der speziellen Verbrauchsteuern. Die Staaten der Europäischen Union sollten sich darüber einig werden, ob es eine Vermögensteuer geben sollte oder nicht. Dann brauchen Niederländer ihre Häuser auch nicht mehr im nahen Belgien zu bauen, um die Vermögensteuer zu sparen. Einstweilen stimmen die Steuer-, Systeme“ noch wenig überein².

Vor allem müßte zunächst einmal ein unfairer Wettbewerb der nationalen Steuer-, Systeme“ der EU-Mitgliedstaaten gestoppt werden. Unfair ist ein solcher Wettbewerb, wenn durch Steuerprivilegien, zumal solchen speziell für Ausländer, ausländisches Kapital angelockt und zu Lasten anderer Staaten Arbeitsplätze geschaffen werden. Es sollte insbesondere nicht zulässig sein, daß ein EU-Staat zu seinem Vorteil die Bürger anderer EU-Staaten zu Steuerflucht und Steuerhinterziehung anstiftet und dadurch anderen Mitgliedstaaten Schaden zufügt.

II. Das harmonisierte Steuerrecht der Mitgliedstaaten der Europäischen Union muß ein gerechtes Steuerrecht sein

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind Rechtsstaaten. Es genügt nicht, daß Rechtsstaaten durch formale Normen für Rechtssicherheit sorgen; sie müssen auch ein inhaltlich gerechtes Recht schaffen. Das Steuerrecht von Rechtsstaaten darf keine Zwangsordnung beliebigen Inhalts sein. Rechtsstaaten müssen sich vielmehr durch ein gerechtes Steuerrecht auszeichnen. In der Zeit nach dem Ersten Weltkrieg hat sich die noch in den Kinderschuhen stekende Steuerrechtswissenschaft – jedenfalls in Deutschland – ziemlich einseitig nur mit der formalen Rechtsstaatlichkeit befaßt: Insbesondere sind damals der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und der Gesetzesbestimmtheit der Besteuerung herausgearbeitet worden, ferner das Analogieverbot und das Rückwirkungsverbot. Die Phase des formal-rechtsstaatlichen Steuerrechts ist eng mit Namen wie *Fernando Sainz de Bujanda* in Spanien, *Ernst Blumenstein* in der Schweiz, *Antonio Berliri* in Italien und *Albert Hensel* in Deutschland verbunden.

Erst in den letzten Jahrzehnten hat die Steuerrechtswissenschaft in Italien, Spanien und Deutschland sich verstärkt der materialen Rechtsstaatlichkeit zu-

² s. auch *Birk*, unten S. 108 („Die Unterschiedlichkeit der Steuersysteme“).

gewendet, das heißt: der Frage des gerechten Rechts. Sie ist dabei nicht unwesentlich von den Nachkriegsverfassungen ihrer Länder herausgefordert und dirigiert worden.

Bevor wir uns einschlägigen Verfassungsbestimmungen über Steuergerechtigkeit zuwenden, ist es – zum besseren Verständnis solcher Bestimmungen – angezeigt, allgemein zu thematisieren, was man unter Gerechtigkeit zu verstehen hat. Gerechtigkeit ist immer ein Forschungsgegenstand der allgemeinen Philosophie, aber auch der Rechts- und Staatsphilosophie gewesen. Der besondere Zweig der Philosophie, der sich mit der Gerechtigkeit befaßt, ist die Ethik oder Moralphilosophie.

Da man nicht nur von Steuerethik, sondern auch von Besteuerungsmoral und Steuermoral spricht, ist es zweckmäßig, einige terminologische Klarstellungen voranzuschicken: Der deutsche Philosoph *Immanuel Kant* hat die Begriffe „Ethik“ und „Moral“ synonym gebraucht. Heute pflegt man unter *Ethik* die Theorie der ethischen Prinzipien (Regeln, Normen, Maßstäbe) und ihrer Rechtfertigung zu verstehen, wengleich es auch noch Autoren gibt, die die Ethik als Moralphilosophie bezeichnen, in Parallele zur Moralthologie. Die Ethik stellt Verhaltensprinzipien (-regeln, -normen, -maßstäbe) für den Staat und die Bürger auf und versucht sie zu rechtfertigen, sucht die Rechtfertigung allerdings – abweichend von der Theologie - nicht in göttlicher Offenbarung. Unterscheiden lassen sich danach Staatsethik und Bürgerethik (auch als personale Ethik bezeichnet). Die Staatsethik befaßt sich mit der Theorie der Verhaltensprinzipien, die der Staat und seine Organe gegenüber den Bürgern beachten sollen. Die Grund- oder Bürgerrechte rechtsstaatlicher Verfassungen enthalten positivierte und daher dem pluralistischen Meinungskampf entzogene Staatsethik. Die Bürgerethik ist die Theorie der Verhaltensprinzipien, die die Bürger a) gegenüber dem Staat und b) gegenüber den anderen Bürgern beachten sollen. Die ethischen Verhaltensprinzipien legen fest, welches Verhalten gerecht oder ungerecht, gut oder böse ist.

Unter *Moral* versteht man das Handeln entsprechend ethischer Prinzipien. Vom Rechtsstaat muß man ein Handeln nach ethischen, d.h. nach Gerechtigkeitsprinzipien, verlangen. Auch die Steuerlast muß der Rechtsstaat nach gerechten Prinzipien verteilen. Tut er das, kann man ihm *Besteuerungsmoral* bescheinigen. Befolgen die Bürger die Normen gerechter Steuergesetze weitgehend, so spricht man von guter *Steuermoral*, beachten sie sie weithin nicht, von schlechter Steuermoral. Unter einer schlechten Besteuerungsmoral des Staates leidet auch die Steuermoral der Bürger. Für Steuerbeamte ist es eine Zumutung, wenn sie evident ungerechte Steuergesetze durchsetzen müssen. Das Berufsethos der Steuerberater setzt ein gerechtes Steuerrecht voraus. Wer die aufgrund *gerechter* Gesetze geschuldeten Steuern hinterzieht, handelt steuermoralisch. Umstritten ist, ob die Bürger verpflichtet sind, auch eindeutig ungerechten Gesetzen zu gehorchen. Der US-amerikanische Philosoph