

Der Einfluß der Verfassung auf das US-amerikanische Steuerrecht*

Der österreichische Verfassungsgerichtshof (VfGH) hebt mit häufiger Regelmäßigkeit steuerliche Vorschriften wegen ihrer Verfassungswidrigkeit auf. Jüngste Beispiele stellen die Familienbesteuerung oder die Regelung der Mindestkörper-schaftsteuer dar. Von höchster finanzpolitischer Seite wurde nunmehr angeregt, die wesentlichsten(?) Steuergesetze in Verfassungsrang zu erheben, um sie gegen Anfechtungen beim VfGH abzusichern. Dieser rechtsstaatlich äußerst bedenkliche Vorschlag ist auf heftige Kritik gestoßen. Es mag auf den ersten Blick verwundern, daß in den sonst so grundrechtsbewußten USA bereits Anfang des 20. Jahrhunderts der Ertragsbesteuerung des Bundes gewissermaßen ein verfassungsrechtlicher „Persilschein“ in Form des XVI. Amendment ausgestellt worden ist. Aus US-amerikanischer Perspektive sollen daher nachfolgend die grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Probleme ausgelotet werden, wenn man die Steuergesetzgebung durch einen Verfassungszusatz immunisiert. Der Verfasser gelangt zum ernüchternden (aber nicht unerwarteten) Ergebnis, daß dadurch der Ertragsbesteuerung auf Bundesebene kaum mehr Grenzen gesetzt wären.

I. Einleitung

Die Gründerväter der Vereinigten Staaten von Amerika benannten die Steuerhoheit des Bundesstaates ausdrücklich in der Verfassung von 1787.¹ Dies erfolgte vor allem wegen der Bedenken, ein Zusammenschluß ärmerer Staaten könnte auf bundesstaatlicher Ebene zu einer verstärkten Besteuerung der reicheren Staaten, wie z.B. New York und Virginia, führen.² Im Lauf der Jahre haben sich diese Befürchtungen der ersten Stunde wegen des steigenden Wohlstandes in allen Staaten der Union nicht bewahrheitet. Es sind aber andere verfassungsrechtliche Bedenken entstanden, z.T. als Antwort auf gesellschaftliche Veränderungen und ein anderes, d.h. dynamisches, Verfassungsverständnis.³

II.

1. XVI. Verfassungszusatz (*Sixteenth Amendment*)

Art. I §§ 2 und 9 U.S. CONST. schließen eine Gesetzgebung des Bundes für alle direkten Steuern aus, es sei denn, es würde ein Staatenproporz nach Einwohnerzahlen vorgesehen.⁴ Die Väter der Verfassung wollten damit zunächst lediglich eine Besteuerung des unbeweglichen Vermögens (*real estate*) ausschließen, denn im Landbesitz bestand die hauptsächliche Form des Wohlstandes im Amerika des späten 18. Jahrhunderts. In *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*⁵ revidierte der *United*

* Mag. Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU) ist Rechtsanwaltsanwärter in Salzburg und Absolvent des *Master of Tax Laws Postgraduate* der *Golden Gate University, Class of 1996*.

¹ Art. I § 8 cl.1 U.S. CONST. „*The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts, and excises, ...*“.

² IdS auch die *Daniel Webster*, einem Anwalt vor dem US Supreme Court in *McCulloch v. Maryland*, 17 US (4 Wheat.) 316, 431 (1819), zugeschriebene und von Richter *John Marshall* in der Urteilsbegründung übernommene Formulierung: „*The power to tax involves the power to destroy.*“

³ Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die verfassungsrechtlichen Schranken der Steuerhoheit des Bundes; eingehend zur Finanzverfassung der USA, Thiele, Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht (1998), 21ff.

⁴ „*No capitation, or other direct tax shall be laid unless in proportion to the census ...*“.

⁵ 158 U.S. 601 (1895).

States Supreme Court seine frühere Rechtsprechung und entschied, daß das Verbot direkter Bundessteuern auch die Einkommensteuer erfaßte. Dennoch verabschiedete der *United States Congress* im Jahr 1909 ein Gesetz zur Besteuerung von Gesellschaftsgewinnen,⁶ das (unerwarteterweise) vor dem Verfassungsgericht Bestand hatte.⁷

Schließlich trat 1913 der XVI. Zusatz zur Verfassung in Kraft, der den Kongreß ermächtigte, Einkommen gleich welcher Art zu besteuern.⁸ Unmittelbar darauf wurde ein Bundesgesetz über die Besteuerung des Nettoeinkommens natürlicher und juristischer Personen verabschiedet, dessen Verfassungsmäßigkeit das Bundeshöchstgericht in *Brushaber v. Union Pacific Railroad*⁹ bestätigte.

Nur einige Jahre später entschied das Verfassungsgericht in *Eisner v. Macomber*,¹⁰ daß sich der XVI. Verfassungszusatz nicht auf die Besteuerung von Einkünften erstrecken würde, die nicht bereits durch einen Verkauf oder Tausch von Vermögen (*realization event*) in Geld oder Geldeswert umgewandelt worden waren.¹¹

Nachfolgende Entscheidungen haben zwar Zweifel an der verfassungsrechtlichen Aussage von *Eisner* aufkommen lassen, aber bisher hat der *U.S. Supreme Court* diese frühe Entscheidung noch nicht ausdrücklich für obsolet erklärt (*not yet overruled*).

2. Bund-Länder-Immunitäten (*Intergovernmental Immunity*)

*Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*¹² legte auch erstmals die verfassungsrechtlichen Schranken des Bundesgesetzgebers fest, vermögensrechtliche Transaktionen zu besteuern, an denen einzelstaatliche oder kommunale Verwaltungskörper beteiligt waren. Aufgrund der verfassungsrechtlichen Doktrin der Immunität zwischen nationaler und gliedstaatlicher Gewalt hob das Verfassungsgericht ein Gesetz zur Besteuerung von Zinserträgen aus bestimmten, von Einzelstaaten oder Gemeinden ausgegebenen Schuldverschreibungen auf. Erst im Jahr 1988 hat das Oberste Bundesgericht in *South Carolina v. Baker*¹³ die bisherige Rechtsprechung zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Zinserträgen aus Schuldverschreibungen der Einzelstaaten und Gemeinden aufgegeben. Erst Ende der 30er Jahre konnte per Gerichtsurteil zugunsten der Bundeskompetenz geklärt werden, daß die Arbeitseinkünfte von Bediensteten der einzelnen Gliedstaaten einkommensteuerpflichtig iSd § 61 IRC sind.

3. V. Verfassungszusatz (*Due Process-Klausel*)

Der *due process clause* des *Fifth Amendment* bindet die Bundesgewalt und hat vor allem in den 20er Jahren zu einer reichhaltigen Verfassungsjudikatur in Steuersachen geführt. Heutzutage werden Fragen des *due process* lediglich im Zusammenhang mit dem Rückwirkungsverbot (*non-retroactivity doctrine*) von Steuergesetzen an den *U.S. Supreme Court* herangetragen. Demnach ist dem Bundesgesetzgeber die Besteuerung von bisher nicht steuerpflichtigen (Rechts-)Geschäften nach deren

⁶ Eine Art einfacher Körperschaftsteuer (*corporate profits tax*).

⁷ *Flint v. Stone Tracy Co.*, 220 U.S. 107 (1911).

⁸ „The Congress shall have the power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among several States and without regard to any census or enumeration“.

⁹ 240 U.S. 1 (1916).

¹⁰ 252 U.S. 189 (1920).

¹¹ Näher zum Realisationsprinzip *Thiele*, aaO, 35 mwN.

¹² 158 U.S. 601 (1895).

¹³ 485 U.S. 505 (1988).

Abschluß (sog. *after the-facts taxes of completed transactions*) verboten. Keine einzige jüngere Entscheidung des Obersten Bundesgerichts hat aber einen steuerlichen Gesetzgebungsakt unter Heranziehung des Rückwirkungsverbot für verfassungswidrig erklärt. In *United States v. Darusmont*¹⁴ hielt es das Höchstgericht vielmehr für verfassungskonform, die Alternative Mindeststeuer (*Alternative Minimum Tax - AMT*¹⁵) auf Gewinne aus Aktienverkäufen anzuwenden, die einige Monate vor dem Inkrafttreten des Gesetzes erfolgten. Der *U.S. Supreme Court* ging davon aus, das Einkommen des Steuerpflichtigen könne vor dem Ende des Steuerjahres (idR des Kalenderjahres) nicht abschließend ermittelt werden, sodaß es dem Gesetzgeber freistehe, Steuergesetze während des noch offenen Veranlagungszeitraumes zu ändern.

4. Gleichheitsgrundsatz (*Equal Protection of the Laws*)

Die moderne (US-amerikanische) Auslegung des Gleichheitsgrundsatzes toleriert ohne weiteres wirtschaftliche Klassifikationen, mögen sie auch noch so zufällig vorgenommen werden. Das Hauptaugenmerk der Gesetzesprüfung liegt auf einer Kategorisierung nach Rasse, Ehelichkeit, Geschlecht, Herkunft oder sonstigen unsachlichen Differenzierungen. So wurde bislang noch von keinem Steuerpflichtigen versucht, die durch die Anknüpfung an die Staatsbürgerschaft (*citizenship*) verursachten zahlreichen Unterschiede¹⁶ im Bundessteuergesetzbuch (*Internal Revenue Code*) vor die Verfassungsrichter zu bringen.

Obwohl keine Bestimmung des IRC an rassische Merkmale anknüpft, haben doch manche Steuerrechtsnormen eine rassistisch unterschiedliche Auswirkung, d.h. sie treffen Angehörige bestimmter ethnischer Gruppen uU härter als andere (*having a racially differential impact*), oder können in einer rassistisch diskriminierenden Weise angewendet werden (*applied in a racially discriminatory manner*). In zwei bedeutenden Entscheidungen hatte der *U.S. Supreme Court* über die Verfassungswidrigkeit oder -mäßigkeit von Steuerbegünstigungen für rassistisch diskriminierende Einrichtungen zu befinden:

- In *Bob Jones University v. United States*¹⁷ vermied das Höchstgericht (zunächst noch) eine dezidierte Klärung der verfassungsrechtlichen Frage dadurch, daß bereits § 170 IRC auf einfachgesetzlicher Ebene vorsieht, rassistisch diskriminierenden Schulen keine Steuervorteile zu gewähren,¹⁸ die mit der Einstufung als wohltätige Organisation (*charitable status*) idR verbunden sind.¹⁹
- In *Allen v. Wright*²⁰ blieb das Oberste Bundesgericht ebenfalls eine Antwort auf die von der Finanzverwaltung (*Internal Revenue Service - IRS*) aufgeworfene Verfassungsfrage nach „rassistisch diskriminierenden“ Steuergesetzen schuldig. Das Verfassungsgericht verneinte bereits die Zulässigkeit der Beschwerde von Eltern und Kinder rassistischer Minderheiten mit der Begründung, daß sie nicht versucht hätten, rassistisch diskriminierende Schulen zu besuchen, und daher nicht

¹⁴ 449 U.S. 292 (1981).

¹⁵ Im einzelnen dazu *Thiele*, aaO, 58ff.

¹⁶ Vgl. z.B. §§ 877, 911, 7701 (b) IRC; Reg. § 1.1-1 (c).

¹⁷ 461 U.S. 574 (1983).

¹⁸ Dazu näher *Thiele*, aaO, 53.

¹⁹ Daß die Schule die Rassendiskriminierung auf religiöse Überzeugungen aufbaute, führte nicht zur Feststellung der behaupteten Verfassungswidrigkeit wegen Verletzung freier Religionsausübung (*Free Exercise Clause* des I. Zusatzartikels).

²⁰ 468 U.S. 737 (1984).

aktivlegitimiert sind (*to lack standing*), um den *charitable status* der Schulen gem. § 170 IRC anzufechten.

Die politisch heiß umstrittene Frage nach einem „*color blind tax code*“ bleibt daher in der US-amerikanischen Judikatur nach wie vor unbeantwortet.

5. Der Schutz kommunikativer Freiheit (*First Amendment*)

Keine einzige Anfechtung einer steuergesetzlichen Bestimmung wegen Verletzung des I. Verfassungszusatzes²¹ war bisher vor dem *U.S. Supreme Court* erfolgreich. In *Regan v. Taxation with Representation*²² entschied das Oberste Bundesgericht, daß das Recht einer Veteranenvereinigung auf Redefreiheit dadurch nicht beeinträchtigt wurde, daß die Verweigerung ihrer Einordnung als wohltätige Einrichtung wegen politischer Lobbying-Aktivitäten zu Recht erfolgte, obwohl solchen Gruppen per Gesetz ausdrücklich erlaubt ist, Einfluß auf Kongreßabgeordnete zu nehmen und gleichzeitig den *charitable status* iSd § 170 IRC aufrechtzuerhalten.

Dennoch haben einige nachgeordnete Gerichte besondere Steuerbestimmungen oder Verwaltungspraktiken der Abgabenbehörden für verfassungswidrig erklärt:

- In *Big Mama Rag v. United States*²³ wurden rechtsverbindliche Steuerrichtlinien (*regulations*), die den steuerbegünstigten erzieherischen oder wohltätigen Status jenen Organisationen nicht gewähren, die einseitig Propaganda machen anstatt objektiv und ausgewogen zu informieren, als verfassungsrechtlich zu unbestimmt (*unconstitutionally vague*) aufgehoben.
- In *National Alliance v. United States*²⁴ wurden ähnliche Richtlinien jedoch als verfassungsmäßig befunden, weil darin einer Organisation der erzieherische Status deshalb abgesprochen wurde, da sie eine rassistische, anti-semitische Zeitung herausgab.

6. Herkunftsgrundsatz (*Origination Clause*)

Art. I § 7 U.S. CONST. bestimmt, daß alle Akte der Steuergesetzgebung ihren Ursprung im Repräsentantenhaus des Kongresses (*House of Representatives*) haben müssen.²⁵ Obwohl sich der Bundesgesetzgeber grundsätzlich an diese „goldene Regel“ hält, weicht der Senat (*Senate*) davon insofern ab, als er selbst Steuergesetze hervorbringt, die er dann aber als „Zusatz“ zu einem damit kaum in Beziehung stehenden Gesetz des Repräsentantenhauses ausgibt. Die Gerichte haben diese Praxis des Senats (stillschweigend) toleriert.²⁶

III. Zusammenfassung

Die US-amerikanische Verfassung setzt dem Bundesgesetzgeber in Steuersachen kaum besondere Schranken. Trotz eines ausgebauten Grundrechtsschutzes bleibt dem

²¹ Der Erste Zusatzartikel enthält zwei Teile: der erste Teil schützt die Religionsfreiheit, der zweite Teil die hier einschlägige Rede-, Presse- und Versammlungsfreiheit sowie das Petitionsrecht.

²² 459 U.S. 1142 (1983).

²³ 631 F.2d 1030 (D.C. Cir. 1980).

²⁴ 710 F.2d 863 (D.C. Cir. 1983).

²⁵ „*All bills for raising revenue shall originate in the House of Representatives; ...*“.

²⁶ Z.B. *Texas Association of Concerned Taxpayers, Inc. v. United States*, 772 F.2d 163 (5th Cir. 1985).

Kongreß das volle Ausmaß seiner Steuerhoheit erhalten.²⁷ Dies garantiert der XVI. Zusatz zur Verfassung seit 1913 ausdrücklich. Noch immer beschreibt das berühmte, mehr als 130 Jahre alte Zitat des Obersten Bundesrichters *Chase* die Gestaltungsmöglichkeiten des US-Steuergesetzgebers am treffendsten: „*The power of Congress to tax is a very extensive power*“.²⁸

Der US-amerikanische Verfassungsgerichtshofes (*U.S. Supreme Court*) nimmt in Steuersachen eine sehr restriktive Haltung ein und gewährt damit dem Gesetzgeber einen breiten Gestaltungsspielraum. Lediglich in Fällen, in denen massive Eingriffe in die konstitutionelle Ordnung vorliegen, werden die obersten Verfassungshüter tätig.²⁹

²⁷ So schon *Helvering v. Clifford*, 309 U.S. 331, 334 (1940): „... allows Congress to exert the full measure of its taxing power“.

²⁸ *License Tax Cases*, 72 U.S. (5 Wall.) 462, 471 (1866).

²⁹ IdS auch der Höchstrichter *Oliver Wendell Holmes, Jr.*, in *Panhandle Oil Co. v. Mississippi ex rel. Knox*, 277 US 218, 223 (1928): „*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits.*“