

Nr. 1 · Februar 2015 · S. 1–100
PVSt 6492

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

in Verbindung mit
Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz
Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster
Prof. Dr. Clemens Fuest, Mannheim
Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln
Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg
Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum
Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

ottoschmidt

www.otto-schmidt.de

Gegründet 1922 von H. Reinach (Hrsg. bis 1934).
Hrsg. seit 1934 C. Boettcher, bis 1936 mit W. Ehr-
hard, ab 1958 mit D. Leibrecht (1963 bis 1970
Alleinhrsg.). Mithrsg. waren E. Becker, O. Bühler,
H. Dorn, R. Grabower, A. Hensel, O. Kahn, L. Mir-
re, J. Popitz, A. Prugger, O. Veiel, F. Zitzlaff.

Hrsg. 1971 bis 1973: K. H. Friauf, K.-H. Hans-
meyer, G. Mann, G. Rose, G. Schmolders, K. Tip-
ke; 1974 bis 1988: K. Tipke; 1989 bis 2014: Joa-
chim Lang. Mithrsg. waren Dieter Birk, Karl Hein-
rich Friauf, LL.M., Norbert Herzig, Paul Kirchhof,
Heinrich Wilhelm Kruse, Heinz-Jürgen Pezzer,
Wolfram Reiß, Dieter Schneider, Joachim Schul-
ze-Osterloh, Hartmut Söhn, Klaus Tipke, Franz W.
Wagner, Franz Wassermeyer u.a.

GESCHÄFTSFÜHRENDE HERAUSGEBERIN: Prof.
Dr. Johanna Hey, Institut für Steuerrecht der Uni-
versität zu Köln, Albertus-Magnus-Platz, 50923
Köln; Tel. 02 21/4 70 22 71.

MANUSKRIPTEINSENDUNGEN: per Mail an
StuW@otto-schmidt.de. Redaktionsschluss je-
weils zum 15. 12., 15. 3., 15. 6., 15. 9.

VERLAG: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-
Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.
Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

ERSCHEINUNGSWEISE: Die Hefte erscheinen je-
weils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

BEZUGSPREIS: Jahresabonnement 279 €, Einzel-
heft 89,80 €. Alle Preise verstehen sich inkl. ge-
setzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die
Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des
Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr
(ggf. anteilig).

BESTELLUNGEN: bei jeder Buchhandlung und
beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonne-
ment 6 Wochen vor Jahresschluss.

REKLAMATIONEN: bei Ihrer Buchhandlung bzw.
beim Verlag.

REZENSIONS-EXEMPLARE sind nur auf Anfor-
derung erwünscht.

ANZEIGENVERKAUF: sales friendly Verlags-
dienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel.
0228/97898-0, Fax 0228/97898-20, E-Mail: media@
sales-friendly.de, gültig ist die Preisliste 35 vom
1.1.2015.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeit-
schrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen
Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich
geschützt.

1. Manuskripte werden nur zur Alleinveröffent-
lichung angenommen. Der Autor versichert, über
die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an sei-
nem Beitrag einschließlich aller Abbildungen al-
lein verfügen zu können und keine Rechte Drit-
ter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts
(Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die
Dauer von vier Jahren das ausschließliche, da-
nach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf
den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen,
Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die
Kombination mit anderen Werken oder Teilen
daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere
auch die Befugnis zur Einspeicherung in Daten-
banken sowie zur weiteren Vervielfältigung und
Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege
fotomechanischer, elektronischer und anderer
Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-
Diensten.

2. Dieser urheberrechtliche Schutz gilt auch für
Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie
redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw.
erarbeitet wurden.

3. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht aus-
drücklich zugelassene Verwertung bedarf vorhe-
riger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das
gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbei-
tung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Ein-
speicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in
Datenbanken oder anderen elektronischen Me-
dien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als
Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch her-
gestellt werden.

DRUCK: rewi, Wissen.

ISSN 0341-2954

Inhaltsverzeichnis

Abhandlungen

J. Hey	Geleitwort	1
J. Hey	Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?	3
R. Maiterth/ M. Chirvi	Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuer- wissenschaften	19
C. Djanani/ T. Grossmann	Kalte Progression aufgrund fehlender Infla- tionskorrektur außertariflicher Abzüge und Höchstbeträge bei der Einkommensteuer	33
J. Englisch	Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern: terra incognita der Steuerrechtswissenschaft	52

Urteilsbesprechung

J. Hennrichs	Rückstellung für eine ausschließlich gesell- schaftsvertraglich begründete Pflicht zur Jah- resabschlussprüfung – Zugleich Besprechung der Entscheidung BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11	65
--------------	---	----

Internationale Besteuerung

W. Schön	Konzerninterne Risikoallokation und inter- nationales Steuerrecht	69
C. Fuest/ C. Spengel/ K. Finke/ J.H. Heke- meyer/ H. Nusser	Eindämmung internationaler Gewinnverlage- rung: Wo steht die OECD und was sind die Alternativen?	90
	Aus der internationalen Diskussion	98

Geleitwort zur Neubesetzung der Herausgeberschaft

Über 25 Jahre hat *Joachim Lang* als geschäftsführender Herausgeber diese Zeitschrift geprägt. Ein besonderes Anliegen war ihm die 1971 beschlossene¹ interdisziplinäre Ausrichtung von STEUER UND WIRTSCHAFT als „Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften“. Mit dem Jahrgang 2015 ist die Staffel der Herausgeberschaft an mich übergegangen. Mit Herausgeber sind die Kollegen *Tina Ehrke-Rabel*, *Joachim Englisch*, *Clemens Fuest*, *Joachim Hennrichs*, *Hanno Kube*, *Ralf Maiterth*, *Wolfgang Schön*, *Roman Seer* und *Christoph Spengel*.

Der personelle Wechsel gibt Anlass zur Besinnung auf die Zukunftsaufgaben. STEUER UND WIRTSCHAFT wird ein Ort des steuerwissenschaftlichen Austausches zwischen den Disziplinen bleiben. Der traditionell gepflegte Bezug zur Praxis der Steuerrechtsanwendung und der Steuerpolitik darf dabei nicht verloren gehen.

Es wird unsere Aufgabe sein, Interdisziplinarität nicht nur im Sinne eines Nebeneinanders von Beiträgen unterschiedlicher Fachrichtungen, sondern als Meinungsaustausch zu entfalten.² Juristen und Ökonomen sind aufeinander angewiesen. Einerseits bedürfen ökonomische Erkenntnisse der einzel- und gesamtwirtschaftlichen Wirkung von Steuern der Übersetzung in grundgesetzkonforme und anwendbare Steuergesetze. Andererseits setzt die rechtliche Würdigung von Steuergesetzen Sachverhaltskenntnis voraus. Das Erbschaftsteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014³ kann nicht überzeugen, wenn es die Rechtstatsachen weitgehend der Einschätzungsprerogative des Gesetzgebers überlässt. Ob der lenkende Gesetzgeber den Sachverhalt aufklären muss, wenn er auf seine Annahmen gravierende Ungleichbehandlungen stützen will, lässt sich sicherlich sehr kontrovers diskutieren. Wenn derartige empirische Befunde aber vorliegen, dann dürfen sie nicht ignoriert werden. Das Wissen um die Steuerwirkungen ist elementare Voraussetzung rationaler Ausübung von Gestaltungsspielräumen. Verfassungskonforme Typisierung kann nur gelingen, wenn der Gesetzgeber den Durchschnittsfall, an dem er sich zu orientieren hat, kennt. Deshalb besteht ein hohes Interesse, neben der einzelwirtschaftlichen Betrachtung

auch die Erkenntnisse der finanzwissenschaftlichen Forschung für die juristische Debatte zugänglich zu machen.

Dabei wird die Herausgeberschaft einerseits den Gepflogenheiten der jeweiligen Disziplin Rechnung tragen, andererseits muss STEUER UND WIRTSCHAFT für Vertreter der unterschiedlichen Disziplinen gleichermaßen lesbar sein. Dies bedingt es, mathematisch und empirisch gewonnene Erkenntnisse für eine breitere Leserschaft aufzubereiten. Nur so können sie in eine offen angelegte Debatte einfließen. *Ralf Maiterth* führt in diesem Heft in guter Tradition früherer Debatten⁴ die Diskussionsstränge aus dem steuerrechtswissenschaftlichen und ökonomischen Schrifttum zur Ehegattenbesteuerung zusammen. *Christiana Djanani* liefert die ökonomischen Fakten für den (verfassungs)rechtlichen Anpassungsbedarf von Freibeträgen an die Geldentwertung.

Verbesserungsfähig ist nicht nur der Dialog zwischen den Disziplinen. Auch innerhalb der Rechtswissenschaft kommt es zu einer immer stärkeren Ausdifferenzierung mit der Gefahr der Inselbildung. Ein allgemeines Interesse am Steuerrecht ist kaum zu erwarten, dennoch zeigt die Debatte um die Konstitutionalisierungstendenzen des Steuerrechts, mit denen ich mich in diesem Heft befasse, wie wichtig es ist, dogmatische Entwicklungen im Steuerrecht nicht isoliert zu betrachten.⁵ Gerade an den Schnittstellen zu anderen Rechtsgebieten entstehen interessante Forschungsfragen. Es ist wünschenswert, zu diesen Grenzthemen auch Autoren aus den Nachbargebieten für Publikationen in STEUER UND WIRTSCHAFT zu gewinnen.

Selbst innerhalb der Steuerrechtswissenschaft ist die Tendenz zur Spezialisierung einerseits, zur Clusterbildung andererseits unübersehbar. Das Hauptaugenmerk gilt seit jeher dem Recht der direkten Steuern. Die indirekten Steuern, aber auch das Steuerverfahrensrecht werden offenbar weit weniger beforscht. Der Mangel an Aufmerksamkeit ist vor allem vor dem Hintergrund der hohen fiskalischen Relevanz der Umsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern kaum nachvollziehbar. Zum Teil mag dies im Bereich des europäisch harmonisierten Umsatzsteuerrechts

1 Geleitwort der Herausgeber, *StuW* 1971, 1.

2 *Siegel/Elschen/Küpper/Rückle*, Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau?, *StuW* 2000, 257.

3 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, *FR* 2015, 160, *DStR* 2015, 31, *Rz.* 144.

4 Siehe *Klaus Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfas-

sungsrecht, *StuW* 1999, 201; *Peter Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Missachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens *Klaus Vogels*, *StuW* 2000, 81; mit Erwiderung *Klaus Vogel*, *StuW* 2000, 90.

5 In diesem Sinne auch *Klaus Tipke*, *StuW* 2014, 273 (285).

durch die Öffnung in Richtung eines gesamteuropäischen Diskurses kompensiert werden. Dennoch besteht auch hier das Bedürfnis nach anwendungsorientierter Grundlagenforschung innerhalb der deutschen Steuerrechtswissenschaft. *STEUER UND WIRTSCHAFT* ist keine Zeitschrift nur für das Ertragsteuerrecht. *Joachim Englisch* entwickelt in diesem Heft eine Blaupause für den Forschungsbedarf auf dem Gebiet der speziellen Verkehrs- und Verbrauchsteuern.

Bis in die 1960er Jahre hinein war *STEUER UND WIRTSCHAFT* dem Abdruck und der Kritik der Rechtsprechung verpflichtet.⁶ Die Auseinandersetzung mit dem Richterrecht muss auch weiterhin eine herausgehobene Rolle spielen. Je weniger Impulse von Seiten des Gesetzgebers für die Dogmatik des Steuerrechts kommen, umso mehr Verantwortung lastet auf der Rechtsprechung. Beiträge aus der Richterschaft sind gute Tradition von *STEUER UND WIRTSCHAFT*. Dabei hat sich der Austausch zwischen Rechtsprechung und Wissenschaft kontinuierlich verbessert. Die BFH-Hochschullehrer-Symposien sind hierfür nur ein Beispiel. Der gleichermaßen notwendigen kritischen Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung widmet sich *Joachim Hennrichs* in diesem Heft mit seiner Anmerkung zu Fragen der Rückstellungsbildung.

STEUER UND WIRTSCHAFT erscheint in deutscher Sprache. Dies ist für die internationale Wahrnehmbarkeit der Beiträge ein gewisses Manko, gewährleistet aber eine hinreichende Verankerung im geltenden nationalen Recht, freilich ohne dass dabei die Fragen des internationalen und europäischen Steuerrechts zu kurz kommen dürfen. Die Zukunft des internationalen Steuerrechts ist eine der großen Forschungsaufgaben unserer Zeit. Ihr wird sich *STEUER UND WIRTSCHAFT* mit aller Kraft widmen müssen. Nationale Steuerrechtsordnungen entwickeln sich im Akkord internationaler Strömungen, die intensiv zu diskutieren sind. Dieses Anliegen ist nicht neu, sondern schon im Geleitwort zum Jahrgang 1971 formuliert worden.⁷ *Wolfgang Schön* geht in seinem Beitrag zur Bedeutung der konzerninternen Risikoallokation für die internationale Besteuerung einer der Grundfragen der aktuellen BEPS-Diskussion nach und macht die internationale tax policy-Debatte mit innovativen Er-

gebnissen erfahrbar. *Clemens Fuest* und *Christoph Spengel* (et al.) analysieren, ob die OECD mit ihrem BEPS-Actionplan die richtigen Antworten auf das Phänomen internationaler Gewinnverlagerung gibt. Zur besseren Wahrnehmung des internationalen Schrifttums soll zukünftig auch die neue Rubrik „Aus der internationalen Diskussion“ beitragen, die von Mitarbeitern des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen bestritten werden wird.

Kann die Steuerwissenschaft den Gesetzgeber beeinflussen? Das Jahrzehnt der wissenschaftlich erarbeiteten Gesetzgebungsentwürfe⁸ und der Erwartung einer Grundlagenreform ist vorbei. Der Gesetzgeber hat wenig Interesse gezeigt. *Thomas Mayen* hat in seiner Eröffnungsrede zum 70. Deutschen Juristentag in Hannover vor einem Ende der Rechtspolitik gewarnt und den geringen Gestaltungswillen des Gesetzgebers beklagt.⁹ Dieser Befund scheint auch für das Steuerrecht nur allzu wahr. Die deutsche Steuergesetzgebung wird immer kleinteiliger, erschöpft sich in – mittlerweile nicht mehr so benannten – Jahressteuergesetzen, deren kryptische Titel (Kroatienanpassungsgesetz;¹⁰ Zollkodexanpassungsgesetz¹¹) dem Rechtsanwender den Überblick über die zahlreichen Detailänderungen nur noch schwerer machen. Herausforderungen wie die Modernisierung der Abgabenordnung oder die nach dem Spruch des BVerfG nötige „Reform der Erbschaftsteuerreform“ werden nicht systematisch angegangen, sondern sind von vornherein als auf das Nötigste begrenztes Flickwerk konzipiert.¹² Das alles weckt wenig Hoffnung.

Dennoch muss und kann *STEUER UND WIRTSCHAFT* auch ein Forum der Steuerrechtspolitik und wissenschaftlich begründeter Reformvorschläge sein. Auch wenn die Erkenntnis Platz greift, dass das deutsche Steuerrecht nicht viel schlechter ist als das anderer Staaten, heißt dies nicht, es sei in einem guten Zustand. Dabei hat die momentane Ruhe an der Gesetzgebungsfront auch ihre Vorzüge. Sie erlaubt Arbeit an ökonomischen und rechtlichen Grundlagen. Für diese Aufgabe sind die Steuerwissenschaften und *STEUER UND WIRTSCHAFT* gut gerüstet.

JOHANNA HEY

⁶ Hierzu *Heinrich Wilhelm Kruse*, *StuW* 1973, 273 (273-275).

⁷ Siehe das Geleitwort der Herausgeber, *StuW* 1971, 1; wiederholt von *Joachim Lang* bei Übernahme der Herausgeberschaft.

⁸ Übersicht bei *Johanna Hey*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, *ESTG/KStG*, Einf. ESt Anm. 733 (Aug. 2014).

⁹ *Thomas Mayen*, Eröffnungsrede zum 70. DJT 2014 (im Erscheinen).

¹⁰ Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den

Beitritt Kroatiens und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266.

¹¹ Gesetzentwurf zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

¹² Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 30.10.2014, *DStR*-Beihefter zu Heft 50/2014; *Wolfgang Schäuble*, Interview der Rheinischen Post v. 18.12.2014.

Abhandlungen

Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Universität zu Köln*

Inhaltsübersicht

- I. Fragestellung
- II. Gründe und Gefahren bereichsspezifischer Dogmatik
 - 1. Steuerrechtliches Proprium: Verfassungsdogmatisch relevante Besonderheiten der steuerlichen Eingriffsrechts
 - 2. Gefahren einer steuerrechtlichen Sonderverfassungsdogmatik
- III. Rechtsprechungsanalyse
 - 1. Gleichheitsrechtliche Sonderwege?
 - a) Das Steuerrecht als Spiegel nicht Initiator gewandelter Art. 3 GG-Dogmatik
 - b) Willkürkontrolle und Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht
 - c) Funktion und Bedeutung von Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot in der steuerrechtlichen Art. 3 GG-Rechtsprechung
 - d) Gesteigerte Anforderungen an die Gesetzesbegründung
 - e) Rechtsanwendungsgleichheit
 - 2. Erfordert das Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit eine eigene Rückwirkungsdogmatik?
 - 3. Die Bedeutung von Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund
- IV. Zwischenergebnis: Keine systematischen Übergriffe in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers
- V. Bedarf es eines zurückgenommenen Kontrollmaßstabs im Steuerrecht?
 - 1. Kompromisshaftigkeit der Steuergesetzgebung?
 - 2. Abgesenkter Verfassungsrechtsschutz für Unternehmen?
- VI. Fazit

I. Fragestellung

Geht das BVerfG auf dem Gebiet des Steuerrechts dogmatische Sonderwege? Eine entsprechende These findet sich – teils als bloße Feststellung, teils als Kritik – im staatsrechtlichen¹, aber auch im steuerrechtlichen Schrifttum². Sie betrifft vor allem den allgemeinen Gleichheitssatz, namentlich die Folgerichtigkeitsrechtsprechung³, wird aber auch auf andere Bereiche wie die Rechtsprechung zur steuergesetzlichen Rückwirkung⁴ erstreckt.

Dass das steuerrechtliche *Schrifttum* zur Konstitutionalisierung der Rationalitätsdefizite steuerrechtlicher Normen neigt, ist bekannt⁵. Man kann durchaus selbstkritisch hinterfragen, warum Argumente der

Sachgerechtigkeit und Rationalität von Steuergesetzen geradezu reflexhaft verfassungsrechtlich fundiert werden. Dieser Rückzug auf das Verfassungsrecht läuft Gefahr, den „Selbststand der Steuerrechtsdogmatik“⁶ zu gefährden. Verständlich ist die verfassungsrechtliche Referenz jedoch allemal. Der Versuch, Politik mit den Mitteln des Rechts zu ökonomischer Vernunft zu zwingen, fußt auf der leidvollen Erfahrung, dass erst verfassungsrechtliche Aufladung die Chance bietet, überhaupt gehört zu werden. Der Einwand, eine Regelung löse Verzerrungen aus oder sei systemwidrig, wird schnell dem Bereich der Ästhetik zugerechnet⁷. Kritik an Systematik und Wirkung steuerlicher Regelungen wird – so die, allerdings nicht immer in Erfüllung gehende Hoffnung⁸ – den Gesetzgeber

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Die Verfasserin dankt Herrn Dipl. Finanzwirt (FH) Lukas Münch, LL.M. Unternehmenssteuerrecht, für wertvolle Unterstützung bei der Auswertung der Rechtsprechung.

1 Böckenförde beklagt bereits im Sondervotum zum Vermögensteuerbeschluss v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 149 (158), einen „Einstieg in Verfassungsdogmatik der Besteuerung“; in der Folge s. Herzog, in Maunz/Dürig, Anhang zu Art. 3 GG Rz. 56 f.; Kischel, in Epping/Hillgruber Art. 3 GG Rz. 121; Kischel, in Mellin/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2009, S. 175 (176 ff.); Lepsius, JZ 2009, 260 (261 f.); Peine, Systemgerechtigkeit, Baden-Baden, 1985, S. 58 ff., 64 f. stellt ein „Binnendenken“ innerhalb verschiedener Bereiche wie Zivil-, Steuer- oder Sozialversicherungsrecht fest.

2 Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (146); Droege, StuW 2011, 105 (108); Wernsmann, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (164, 167); differenzierend Kempny, StuW 2014, 185 (198 f.).

3 S. unten III. 1. c) cc).

4 S. unten III. 2.

5 Vgl. etwa Dann, Der Staat 49 (2010), 630, 644 ff.; Droege, StuW 2011, 105 (111); Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (146): „Zudem wurde deutlich, dass die Steuerrechtswissenschaft Hervorhebung nur hier teilweise eine verfassungsrechtsdogmatische Positionierung vorgenommen hat, die gegenüber der allgemeinen Verfassungsrechtsdogmatik eine Sonderrolle einnimmt“.

6 Droege, StuW 2011, 105; Waldhoff, DV 2008, 259 (260); Vogel, Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht, 1999, S. 5, sehen dagegen zu Recht gerade in der verfassungsrechtlichen Anbindung des steuerrechtlichen Grundrechtseingriffs einen zentralen Selbststand der dogmatischen Durchdringung des Steuerrechts.

7 Nawrath, DStR 2009, 2.

8 Zu viel Eindruck lässt sich hiermit allerdings nicht schinden, was u.a. daran liegt, dass das BVerfG mit seiner Spruchpraxis der lediglich pro futuro wirkenden Unvereinbarkeitserklärungen die verfassungsrechtliche Risikobereitschaft des Gesetzgebers stark fördert, vgl. BVerfG v. 9.10.2001, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (133); Bethge, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 78 BVerfGG, Rz. 66 ff.

aber dann beeindrucken, wenn verfassungsrechtliche Risiken aufgezeigt werden.

Hier soll es jedoch nicht um den inflationären⁹ verfassungsrechtlichen Zweifel im Schrifttum gehen, sondern um die Frage, ob das BVerfG der Konstitutionalisierungstendenz der Steuerrechtswissenschaft Vorschub leistet, indem es im Gewand des Verfassungsrechts rechtspolitische Forderungen rationaler Steuergesetzgebung durchzusetzen versucht. Längst erstreckt sich der Vorwurf der Überschreitung der Grenzen zwischen Recht und Politik auch auf die Rechtsprechung des BVerfG¹⁰. Während im steuerrechtlichen Schrifttum die Kritik an Entscheidungen aus Karlsruhe überwiegt¹¹, welche die Steuerpflichtigen abschlägig bescheiden, ist es im staatsrechtlichen Schrifttum genau umgekehrt: Stattgebende Entscheidungen verleiten zum Frontalangriff¹² auf vermeintliche dogmatische Defizite und Sonderwege.

An literarischen Auseinandersetzungen mit den verfassungsrechtlichen Maßstäben des Steuerrechts mangelt es nicht¹³. Jüngst hat in dieser Zeitschrift der Kölner Habilitand *Simon Kempny*¹⁴ das Verhältnis von Steuerrecht und Verfassungsrecht scharfsinnig behandelt. Im Zentrum dieses Beitrags steht dagegen die *Rechtsprechungsanalyse*. Untersucht werden soll, ob das BVerfG im Steuerrecht tatsächlich *durchgängig*¹⁵ strengere Maßstäbe anlegt¹⁶ mit der Folge, dass es häufiger als in anderen Rechtsgebieten zur Verfassungswidrigkeit gelangt. Dabei geht es nicht um Einzelentscheidungen, bei denen es sich möglicherweise um Ausreißer handelt, sondern um die Frage, ob die Karlsruher Judikatur von einer eigenständigen steuerverfassungsrechtlichen Dogmatik getragen sind und wie sich – sollte diese Frage zu bejahen sein¹⁷ – eine solche Sonderdogmatik zur Rechtsprechung auf anderen Rechtsgebieten verhält. Sollte sich der Verdacht, dass das BVerfG im Steuerrecht dogmatische Sonderwege beschreitet, erhärten, schließt sich die Frage an, ob diese Sonderdogmatik vom Grundgesetz gedeckt ist oder ob sie den Gewaltenteilungsgrundsatz verletzt, gar verfassungswidriges Sonderverfassungsrecht¹⁸ kreiert.

Neben der augenfälligsten Besonderheit, der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folge-

richtigkeitsgebots im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes (IV.1c), sollen dabei weitere der Kritik ausgesetzte Argumentationsfiguren untersucht werden: Die Judikatur zu den Anforderungen an die Gesetzesbegründung (IV.1d), zur Rechtsanwendungsgleichheit (IV.1e), zu rückwirkender Gesetzgebung (IV.2) sowie zur Bedeutung von Fiskalinteressen in der Rechtfertigung (IV.3).

II. Gründe und Gefahren bereichsspezifischer Dogmatik

1. Steuerrechtliches Proprium: Verfassungsdogmatisch relevante Besonderheiten der steuerlichen Eingriffsrechts

Der Verdacht einer Sonderrechtsprechung liegt schon deshalb nahe, weil nur allzu oft die Eigenarten des Steuerrechts gegenüber anderen Materien des öffentlichen Rechts hervorgehoben werden¹⁹. Freilich bleibt dabei häufig im dunklen, worin dieses Proprium des Steuerrechts genau liegt²⁰ und warum und wie es sich auf die maßstabsbildende Dogmatik des Verfassungsrechts auswirkt.

Zu unterscheiden ist, wenn es um Identifikation und Bewertung steuerlicher Rechtsprechungslinien geht, ob diese ihren Ursprung in dogmatischen Besonderheiten des Steuerrechts haben oder ob das Steuerrecht lediglich besonderes Anschauungsmaterial bietet, das in anderen Rechtsgebieten so nicht anzutreffen ist. So ist der Umstand, dass das BVerfG wesentliche Teile seiner Rückwirkungsjudikatur anhand steuerrechtlicher Normen entwickelt hat, nicht per se Ausdruck einer Sonderdogmatik, sondern liegt daran, dass der Steuergesetzgeber, zum einen weil sich Finanzierungslücken oft erst im laufenden Haushalt offenbaren, zum anderen weil sich der Finanzierungszweck anders als eine Verhaltensbeeinflussung auch noch im Nachhinein verwirklichen lässt, Steuergesetze besonders häufig mit Rückwirkung in Kraft setzt.

Verfassungsdogmatische Besonderheiten bestehen dagegen hinsichtlich der Schwierigkeiten einer Eingriffsbegrenzung. Dabei kann von der (einen) eigenen Sachlogik des Steuerrechts allerdings schon deshalb

9 Vielfach werden die verfassungsrechtlichen Zweifel gar nicht näher begründet, was sie weitgehend entwertet, vgl. *Langer*, DStR 2014, 1897 (1901); *Dahm/Hamacher*, DStR 2014, 455 (457); *Beuchert/Osterloh-Konrad*, IStR 2014, 643 (648); *Thomas*, DStR 2014, 497 (502 f.).

10 Zu Unterschieden zwischen Steuerrechtsprechung und Steuerrechtswissenschaft pauschal *Musil*, in Schön/Röder (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*, 2014, S. 129 (134), demzufolge das Gericht einen „Mittelweg“ beschreitet.

11 Stellvertretend *Drüen*, JZ 2010, 91 ff.; zu BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, *Keß*, FR 2006, 869, *Wendt*, FR 2006, 775, sowie *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16; zu BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, *Lammers*, DSz 2011, 483.

12 Prominent *Lepsius*, JZ 2009, 260; *Lepsius*, JZ 2014, 488; ferner *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630; *Müller-Franken*, NJW 2009, 55.

13 Nachweise *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²¹, 2013, § 3 vor Rz. 90.

14 *Kempny*, StuW 2014, 185.

15 *Musil*, in Schön/Röder (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*, 2014, S. 129 (134), weist darauf hin, dass die Rechtsprechung des BVerfG (und des BFH) nicht einheitlich ist.

16 Verneinend *Jarass*, in *Jarass/Pieroth*, GG¹³, Art. 3, Rz. 44.

17 Bewusst offen gelassen von *Tipke*, StuW 2014, 273 (279).

18 *Exner*, DÖV 2012, 540.

19 Aus der Rspr. etwa BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269); s. ferner *Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 307 f.; *Kruse*, StuW 1990, 322 (324 ff.); *Vogel*, DSz/A 1977, 5 (8 ff.).

20 Zu Recht kritisiert von *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen, 2012, Manuskriptfassung, S. 150 ff.; s. aber die Konkretisierung von *Tipke*, StuW 2014, 273 (279): (1) Steuerrecht als gerechtigkeitsbezogenes Recht; (2) als in besonderem Maße auf Rechtssicherheit angewiesenes Recht; (3) als besonderes öffentliches Schuldrecht; (4) hybride Natur von Fiskal- und Lenkungsnormen.

nicht gesprochen werden, weil Fiskal- und Lenkungszwecke jeweils eigenen und deutlich zu unterscheidenden Logiken unterliegen²¹.

Die Offenheit des Fiskalzwecks erlaubt keine Verhältnismäßigkeitsprüfung im Sinne einer Zweck-/Mittelrelation²². Deshalb lassen sich Fiskalzweckeingriffe durch das Übermaßverbot nicht wirksam begrenzen. Die Freiheitsrechte laufen in der Überprüfung von Fiskalzwecknormen weitgehend leer. Umso gewichtiger ist für die Rechtfertigung des Freiheitseingriffs die gleichmäßige Verteilung der Steuerlast. Indes lässt sich aus der Schwäche der Freiheitsrechte weder auf einen generellen grundrechtlichen Kontrollverlust steuerrechtlicher Normen²³ schließen, noch folgt hieraus die Notwendigkeit einer gleichheitsrechtlichen Sonderdogmatik. In Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz besteht kein Kontrolldefizit. Auch ist die Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht nicht auf die Willkürkontrolle beschränkt, weil im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung sehr wohl Differenzierungsgründe – etwa Vereinfachungs- und Typisierungsinteressen – auf ihre verhältnismäßige Umsetzung überprüft werden können.

Im Bereich von Lenkungsnormen und bei der Überprüfung der Gestaltungswirkungen steuerlicher Normen wirken dagegen auch die Freiheitsrechte begrenzend; das Verhältnismäßigkeitsprinzip lässt sich ohne weiteres anwenden²⁴. Dogmatische Herausforderungen wirft hier jedoch die Begründung des Eingriffs auf, da die Verhaltensbeeinflussung anders als die Verwirklichung des Finanzierungszwecks nur mittelbar erfolgt²⁵. Daher bedarf es der Rückübersetzung der Geldleistungsforderung in die gegenüber einem unausweichlichen Gebot oder Verbot schwächere Verhaltensaufforderung. Ungezielte Gestaltungswirkungen müssen dem Gesetzgeber zugerechnet werden.

Eine weitere, auch dogmatisch relevante Besonderheit des Steuerschuldrechts besteht darin, dass es sich um Geldleistungsverwaltungsakte handelt, deren Höhe sich aus dem Zusammenspiel einer Vielzahl von Einzelnormen ergibt. Die Saldierbarkeit von Be- und Entlastungen, das Nebeneinander und Zusammentreffen gleichartiger Eingriffe in einem Normgefüge ist bislang nicht hinreichend aufgearbeitet. Die verfassungsge-

richtliche Einzelnormüberprüfung kann derartigen Wechselwirkungen nur schwer Rechnung tragen²⁶.

Weniger dogmatisch als sachverhaltlich ist das Steuerrecht durch seinen Charakter als Massenfallrecht gekennzeichnet. Dies bedingt gesetzgeberische Typisierungen²⁷ und Pauschalierungen und ihre gleichheitsrechtliche Überprüfung. Zwar müssen auch andere Rechtsgebiete, wie etwas das Sozialrecht mit einer großen Anzahl von Einzelfallentscheidungen fertig werden, ein relevanter Unterschied besteht jedoch zwischen antragsbezogener Leistungsverwaltung und mittwirkungsbedürftiger Eingriffsverwaltung bezüglich des Kontrollbedürfnisses.

2. Gefahren einer steuerrechtlichen Sonderverfassungsdogmatik

Grund zur Besorgnis gibt eine steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik unter zwei ganz unterschiedlichen Gesichtspunkten: Zum einen geht es um das Verhältnis zwischen BVerfG und Gesetzgeber, zum anderen um das Verhältnis zwischen „Steuerverfassungsrecht“ und allgemeinem Verfassungsrecht.

Würde eine steuerrechtliche Sonderdogmatik zu größerer Strenge gegenüber dem Gesetzgeber führen, so wären die Judikate des BVerfG zum Steuerrecht, noch mehr als es die Karlsruher Rechtsprechung ohnehin schon ist²⁸, dem Vorwurf mangelnden Respekts gegenüber dem Gesetzgeber ausgesetzt²⁹. So geht es der Kritik an den vermeintlichen dogmatischen Sonderfiguren vielfach weniger um die Dogmatik als um das Ergebnis³⁰. Das Gericht sei *zu streng* mit dem Steuergesetzgeber, *strenger* als gegenüber anderen Sachgesetzgebern, mit der Folge von Übergriffen in den Machtbereich des demokratisch legitimierten Gesetzgebers. Frei zu treffende einfachgesetzliche Entscheidungen würden verfassungsrechtlich überhöht und damit die Gestaltungsspielräume beschnitten³¹.

Besonders deutlich wird dies bei *Oliver Lepsius*:

„Es sind letztlich immer wieder steuerliche Entscheidungen, denen wir neue Kriterien verdanken, die zur übermäßigen Gängelung des Gesetzgebers führen. ... Im Laufe der letzten 20 Jahre hat das BVerfG de facto ein Sonderverfassungsrecht im Steuerrecht entwickelt. Über seine Berechtigung mag man geteilter Meinung sein, weil die Kontrolle durch den politischen Prozess und das Wechselspiel politischer Mehrheiten im Steuerrecht funktioniert, die Interessengruppen gut organisiert sind und in der Fachliteratur den Ton angeben

21 Tipke, StuW 2014, 273 (280).

22 Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 f.

23 Lepsius, JZ 2009, 260.

24 Tipke, StuW 2014, 273 (280); a.A. scheinbar Kischel, in Meltinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (179 ff.).

25 Kempny, StuW 2014, 185 (187).

26 Hierzu Hey, AöR 2003, 226. Eine – dogmatisch allerdings nicht hinreichend abgesicherte – Ausnahme stellt die Entscheidung zur Abschaffung des Weihnachtsfreibetrages dar, s. BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (8 f.); „Gesamtwürdigung der Lohnbesteuerung.“

27 BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, BVerfGE 78, 249 (287).

28 Z.B. Möllers, NJW 2005, 1973 (1979): „Respekt vor dem Gesetz bedeutet Respekt vor einer konkreten Entscheidung des Gesetzgebers, nicht vor dem verfassungstheoreti-

schien Ideal eines widerspruchsfreien ‚allgemeinen‘ Gesetzes. Deswegen besteht die Aufgabe des Gerichts darin, weite, aber harte Grenzen zu ziehen, nicht darin, ganze Rechtsgebiete verfassungskonform auszugestalten“.

29 Sehr prägnant Tönnies, FAZ v. 24.12.2008, S. 23, zur Pendlerpauschalen-Entscheidung (BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210): „Die Fratze des Justizstaates“.

30 Sondervotum Böckenförde, BVerfGE 93, 149 (158 ff.); Wemsmann, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (164 ff.); Droege, StuW 2011, 105 (108).

31 Droege, Die Rechtswissenschaft 2013, 374 (387 ff.); Sondervotum Böckenförde, BVerfGE 93, 149 (159 f. und 162 f.); Lepsius, JZ 2009, 260 (261 und 262); Wemsmann, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (166 f.).

und auch über genügend Einfluss auf dem Berliner Parkett verfügen³².

Eine steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik birgt damit zugleich die Gefahr der Entwertung der Karlsruher Judikatur zum Steuerrecht. Sollten steuerrechtliche Entscheidungen auf weniger breitem verfassungsdogmatischen Fundament stehen, wären sie zum einen weniger vorhersehbar, zum anderen angreifbarer und könnten daher weniger Autorität gegenüber dem Gesetzgeber beanspruchen.

Neben etwaigen Übergriffen gegenüber dem Steuergesetzgeber sieht *Oliver Lepsius* in der Rechtsprechung zum Steuerrecht aber auch eine Bedrohung für die allgemeine Verfassungsdogmatik, wenn

„Figuren aus dem Steuerverfassungsrecht auf die Gesetzgebung in anderen Sachbereichen übertragen werden, wenn also dogmatische Konstruktionen, die ihre Berechtigung aus einem Sonderproblem objektiver Grundrechtsgehalte im Steuerrecht ableiten, in die allgemeine verfassungsrechtliche Dogmatik transponiert werden“³³.

Das BVerfG wirkt solchen Tendenzen zwar durch auf den verschiedenen Sachbereich begrenzte Argumentationen³⁴ entgegen. Diese Technik soll unüberschaubare dogmatische Folgewirkungen vermeiden. Eben hierdurch wird aber die These vom besonderen Steuerverfassungsrecht befördert.

III. Rechtsprechungsanalyse

1. Gleichheitsrechtliche Sonderwege?

a) Das Steuerrecht als Spiegel nicht Initiator gewandelter Art. 3 GG-Dogmatik

Betrachtet man die gleichheitsrechtliche Judikatur des BVerfG auf dem Gebiet des Steuer- und Abgabenrechts im Zeitablauf, boten sich bis in die 1980er Jahre wenig Anhaltspunkte für die Annahme, das Gericht reglementiere überstreng in den Gestaltungsbe-

reich des Gesetzgebers hinein³⁵; nur in Ausnahmefällen wurden Steuergesetze gemessen am Willkürverbot für gleichheitssatzwidrig erachtet.

Dies änderte sich mit der Öffnung von Art. 3 Abs. 1 GG für Abwägungsprozesse³⁶ im Rahmen der sog. neuen Formel. Entwickelt wurde die sog. „neue Formel“ 1980 aber keineswegs im Steuerrecht, sondern ganz unverdächtig im weithin unpolitischen Zivilprozessrecht³⁷, weiterentwickelt im Transsexuellenrecht³⁸ und aktuell im Familienrecht³⁹. Dass die verfassungsgerichtliche Überprüfung steuerrechtlicher Normen in besonderem Maße von der Verschärfung der allgemeinen Gleichheitssatzdogmatik profitiert hat⁴⁰, liegt in der Art. 3 GG-Lastigkeit steuerverfassungsrechtlicher Fragestellungen begründet⁴¹, ist aber nicht darauf zurückzuführen, dass im Steuerrecht andere Maßstäbe gelten würden als in anderen Rechtsgebieten.

b) Willkürkontrolle und Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht

Der Vorwurf steuerrechtlicher Sonderrechtsprechung ließe sich nur dann aufrechterhalten, wenn die Wahl zwischen strengerem Verhältnismäßigkeitsmaßstab und Willkürprüfung nach anderen Kriterien erfolgen würde als in anderen Rechtsgebieten. Dies allerdings setzt voraus, dass zwischen beiden Rechtfertigungsmaßstäben ein kategorialer Unterschied, nicht nur ein gradueller besteht. Eine tatbestandliche Trennung zwischen Willkürverbot und neuer Formel ist jedoch schon seit längerem nicht mehr state of the art. Zunehmend setzt sich auch in der Rechtsprechung⁴² die Erkenntnis durch, dass es sich um fließende Übergänge handelt⁴³. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung hat, freilich in unterschiedlicher Strenge, allgemein Einzug in die Gleichheitssatzprüfung gehalten. Die Kritik an der Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf die gleichheitsrechtliche Prüfung steuerlicher Normen⁴⁴ ist folglich nicht auf der Höhe der allgemei-

32 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (497).

33 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (498).

34 Zu dieser Form der Beschränkung dogmatischer Novationen *Goerlich*, JZ 1991, 1139 (1139); *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (173 ff.); sachbereichsbezogene Entscheidungen s. z.B. BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, BVerfGE 78, 249 (288); BVerfG v. 30.9.1987 – 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (329 f.); Sondervotum Katzenstein zu BVerfG v. 18.11.1986 – 1 BvL 29, 30, 33, 34, 36/83, BVerfGE 74, 28 (30).

35 Kritik an der damaligen Zurückhaltung des BVerfG *Vogel*, BB 1983, 180; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II², 2003, S. 333 f.; ähnliche Phaseneinteilung s. auch *Waldhoff*, DV 2008, 259 (292).

36 *Lerche*, in FS 50 Jahre BVerfG, 2001, 333 (351).

37 BVerfG v. 7.10.1980 – 1 BvL 50/79 u.a., BVerfGE 55, 72 (88 f.).

38 BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92, BVerfGE 88, 87 (96 f.); Sozialversicherungsrecht: BVerfG v. 8.2.1994 – 1 BvR 1237/85, BVerfGE 89, 365 (375).

39 BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 14/09, BVerfGE 127, 263 (280 ff.).

40 Zu den („weniger spektakulären“) Auswirkungen im Sozialversicherungsrecht s. *Osterloh/Nußberger*, in Sachs (Hrsg.), GG⁷, 2014, Art. 3 Rz. 176.

41 *Rodi*, NJW 1991, 2865.

42 Dies gilt jedenfalls für den Ersten Senat, s. ausdrücklich BVerfG v. 24.1.2012 – 1 BvL 21/11, BVerfGE 130, 131 (142);

BVerfG v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68 f.); der Zweite Senat nimmt ebenfalls „unterschiedliche Grenzen“ an, die „vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen“, BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 121, 237; BVerfG v. 7.5.2013, 2 BvR 909/07 u.a., BVerfGE 133, 377 (407); BVerfG v. 19.6.2012, 2 BvR 1397/09, BVerfGE 131, 239 (255 f.); BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277).

43 *Huster*, Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Heidelberg, 1993, 194; *Albers*, JuS 2008, 945 (948 f.); *Kempny/Reimer*, Gleichheitssätze, 2012, 140 („Verfeinerung“ der Sachlichkeitsprüfung durch den Verhältnismäßigkeitsmaßstab); *Ipsen*, Staatsrecht II¹⁷, 2014, Rz. 808; *Britz*, NJW 2014, 346 (348 ff.); *Osterloh/Nußberger*, in Sachs (Hrsg.), GG⁷, 2014, Rz. 25 ff.; *Kischel*, in Epping/Hillgruber, GG², Art. 3 Rz. 29; *Herzog*, in Maunz/Dürig, Anhang zu Art. 3 GG, Rz. 10; ähnlich bereits *Rüfner*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 3 Abs. 1, Rz. 104 ff. (Stand: Oktober 1992).

44 *Kischel*, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (177 mit FN 7); *Droege*, Die Rechtswissenschaft 2013, 380 (388 f.); *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261), erkennt, dass die „neue Formel“ sehr wohl anwendbar ist, wenn es um die Verfolgung von Lenkungs- und Vereinfachungszwecken im Rahmen von Fiskalzwecknormen geht, d.h. nicht beschränkt auf (echte) Lenkungssteuern.

nen Gleichheitssatzdogmatik. Vielmehr trägt gerade die Rechtsprechung zum Steuerrecht dem Verständnis von einer gleitenden Prüfintensität Rechnung, indem das BVerfG – in seiner stereotypen Starrheit seinerseits allerdings angreifbar⁴⁵ – zwischen dem weiten Gestaltungsspielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes und der strengeren Überprüfung bei Ausgestaltung der Steuer differenziert.

Unabhängig davon, ob man die neue Entwicklung gleitender Rechtfertigungsdogmatik zur Kenntnis nimmt, entspricht die Forderung nach Verhältnismäßigkeit steuerlicher Ungleichbehandlung aber auch der älteren Unterscheidung zwischen personen- und sachverhaltsbezogenen Anknüpfungen. Der Steuereingriff lässt sich nicht auf die Ebene reiner Sachverhaltsgestaltung reduzieren, sondern hat in der Regel ein Moment personaler Anknüpfung⁴⁶. Dieses mag anders als Geschlecht oder Gesundheitszustand abänderlich sein, freilich nur unter Modifizierung oder Aufgabe zentraler grundrechtlich geschützter Positionen wie der Berufswahl oder der Ausübung unternehmerischer Freiheit, der Entscheidung zwischen Arbeit und Konsum oder Freizeit. Die steuerrechtliche Judikatur trägt der Gestaltbarkeit des Sachverhalts durchaus Rechnung, etwa wenn eine Gleichheitssatzverletzung durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG abgelehnt wird mit dem Hinweis auf den geringen Aufwand der Gründung einer die Infektionswirkung vermeidenden personenidentischen Schwestergesellschaft⁴⁷. Wer allein auf den finanziellen Eingriff schaut, verkennet die Grundrechtsrelevanz der steuerlichen Gestaltungswirkungen, auf die Dieter Birk schon in seiner Habilitationsschrift aus dem Jahr 1983 aufmerksam gemacht hat⁴⁸, und die im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG unweigerlich zum strengerem Maßstab führen.

c) Funktion und Bedeutung von Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot in der steuerrechtlichen Art. 3 GG-Rechtsprechung

aa) Sachgerechte Maßstäbe und folgerichtige Umsetzung

Wenn es eine Konstante in der Rechtsprechung des BVerfG der letzten 25 Jahre zum (Einkommen) steuerrecht gibt, dann ist es der stereotype „Kopfsatz“, der jeder Art. 3 Abs. 1 GG-Überprüfung vorangestellt ist⁴⁹:

„Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit ... Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.“

Die Bezeichnung von Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot als „zwei eng miteinander verbundene Leitlinien“ lässt die Stellung im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG im Dunklen. Beide stehen nicht auf einer Stufe⁵⁰. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bezeichnet den Vergleichsmaßstab, das Folgerichtigkeitsprinzip stellt Anforderungen an die Umsetzung dieses Maßstabs auf. Wird Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht durch Nettoeinkommen gemessen, ist dieses Maß folgerichtig umzusetzen. Die staatsrechtliche Kritik entzündet sich an beiden Vorgaben.

bb) Bereichsspezifische Bestimmung des tertium comparationis: Zur Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab

Michael Droege hält dem BVerfG vor, es habe den allgemeinen Gleichheitssatz „um Prinzipien zweifelhafter verfassungsrechtlicher Validität angereichert“⁵¹. Bestritten wird der verfassungsrechtliche Rang des Leistungsfähigkeitsprinzips als (einziger) sachgerechter Maßstab steuerlicher Lastengleichheit. Wenn Droege bedauernd feststellt

„im Ergebnis wäre der Steuerstaat zur Finanzierung des Gemeinwohls auf den Leistungsfähigen verwiesen, das Steuerrecht also insoweit ein besonderes Verwaltungsrecht, weil ihm das Sonderopfer für das Gemeinwohl gerade versagt wäre, das andernorts in der Rechtsordnung klaglos eingefordert wird“,

drängt sich die Frage auf, wen sonst als den Leistungsfähigen der Staat denn zur Finanzierung heranziehen soll? Den Nichtleistungsfähigen? Das wäre einigermaßen unsinnig. Doch es ist nicht nur rechtspolitische

45 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 328 f.; Tipke, StuW 2007, 201 (207 ff.); Englisch, in FS J. Lang, 2010, 167 (187 ff.).

46 Vgl. Waldhoff, DV 2008, 259 (265). Ausnahmen mögen im Bereich der (allgemeinen) Tarifgestaltung liegen.

47 BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (53), unter der einschränkenden Bedingung, dass das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt, vgl. auch BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (33 ff.); BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 132. Ungeachtet dieser Einschränkungen leistet das Gericht dem Dummensteuereffekt gestaltbarer Steuergesetze, die es dem Steuerpflichtigen auferlegen, einen verfassungskonformen Zustand herbeizuführen, damit Vorschub.

48 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, München, 1983, S. 71 ff.

49 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (230 f.) unter Verweis auf BVerfG v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, (125); BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (47); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (247).

50 Wie hier Tipke, StuW 2014, 274 (278).

51 Droege, StuW 2011, 105 (108). In ähnlicher Weise opponiert vgl. Kischel, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (179 ff.) gegen die herausgehobene Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG.

Vernunft, die eine Beschränkung des Steuereingriffs auf den Leistungsfähigen gebietet. Deren „verfassungsrechtlicher Nobilitierung“⁵² bedarf es gar nicht, ausreichend ist die Rückbesinnung auf allgemeine Grundrechtslehren. Es gehört zu den elementaren verfassungsrechtlichen Grundsätzen, dass der Staat nicht (strafbewehrt) tatsächlich bzw. rechtlich Unmögliches von seinen Bürgern verlangen darf⁵³. Gegenüber dem nicht finanziell Leistungsfähigen wirkt eine staatliche Geldleistungsforderung, wenn sich der Eingriff nicht schon als ungeeignet erweisen sollte, weil die Forderung schlechterdings nicht erfüllbar ist, ungleich schwerer als gegenüber dem Leistungsfähigen. Schließlich müsste sich der Nichtleistungsfähige zur Begleichung der staatlichen Geldforderung Geldmittel beschaffen, was auf einen mittelbaren Arbeitszwang hinausliefe. Finanzielle Leistungsfähigkeit, wie sie das BVerfG als Maßstab der Sachgerechtigkeit der Gleichheitsprüfung zugrunde legt, ist damit keine beliebige Gerechtigkeitsvorstellung, sondern Voraussetzung der Erfüllbarkeit der staatlichen Geldleistungsforderung⁵⁴, und dies eben nicht nur aus „internen Gründen des (...) Steuersystems“⁵⁵, sondern aus verfassungsrechtlichen, ohne dass man hierfür von der allgemeinen Art. 3 Abs. 1 GG-Dogmatik abweichen müsste.

Die Front gegen die herausgehobene Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG ist umso unverständlicher, wenn akzeptiert wird, dass eine Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen *sachgerechte* Differenzierungskriterien erfordert und diese vom sachlichen Zusammenhang der zu rechtfertigenden Regelung abhängen⁵⁶. In seiner Offenheit erfordert Art. 3 Abs. 1 GG zur Bestimmung des tertium comparationis stets bereichsspezifische Konkretisierungen. Was wesentlich gleich bzw. wesentlich ungleich ist, lässt sich nicht abstrakt, sondern immer nur im Hinblick auf den bereichsspezifischen

Normzweck ermitteln⁵⁷. Dabei geht es nicht um die Einspeisung austauschbarer Gerechtigkeitsvorstellungen⁵⁸, sondern um eine elementare Voraussetzung der Operationalität des Gleichheitssatzes. Die bereichsspezifische Ausdifferenzierung des allgemeinen Gleichheitssatzes ist also gerade keine Besonderheit des Steuerrechts.

Zum Teil scheint die Kritik an der Vorrangstellung des Leistungsfähigkeitsprinzips der Fokussierung auf den Bereich der Lenkungssteuern⁵⁹ geschuldet zu sein. Gerade für diesen Bereich trifft sie aber weder die verfassungsgerichtliche Rechtsprechungsrealität⁶⁰ noch das steuerverfassungsrechtliche Schrifttum. Die Gleichgerechtigkeit von Lenkungsnormen und Lenkungssteuern ist gerade nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen; es gilt hier nicht⁶¹. Spezifisch steuerverfassungsrechtliche Grenzen für die Verfolgung von Lenkungszwecken setzt vornehmlich der § 3 Abs. 1 AO entsprechende verfassungsrechtliche Steuerbegriff. Ein Zusammenhang zum Leistungsfähigkeitsprinzip besteht nur insoweit, als eine Lenkungssteuer, die keinerlei Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nimmt, hinsichtlich der Intensität der Verhaltensbeeinflussung wie ein Verbot/Gebot zu rechtfertigen ist. Die ablehnende Haltung des steuerrechtlichen Schrifttums gegenüber der Verfolgung von Lenkungszwecken im Steuerrecht ist jedoch nicht primär verfassungsrechtlich, sondern steuersystematisch und rechtspolitisch motiviert.

Ob sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip überhaupt hinreichend konkrete Vorgaben gewinnen lassen und welchen Rang der Konkretisierung dienende Subprinzipien wie etwa das subjektive Nettoprinzip beanspruchen können, kann hier nicht vertieft werden. Das BVerfG selbst hat sich diesbezüglich nicht festgelegt. Ob die Kritik des (steuerrechtlichen) Schrifttums⁶² an dieser Zurückhaltung berechtigt ist⁶³,

52 Droege, StuW 2011, 105 (108).

53 FG Köln v. 13.3.2013, – 10 K 2067/12, EFG 2013, 1430 (1431): unionsrechtlich und national geltender allgemeiner Rechtsgrundsatz „impossibilium nulla obligatio“; FG Brandenburg v. 25.7.2001, – 4 K 3025/00, ZfZ 2002, 60 (61): Gebot der Rechtsstaatlichkeit; *Feldmann/Löwisch*, in Staudinger, § 311a BGB, Rz. 11: Gesetz kann im Rechtsstaat nichts Unmögliches verlangen; *Graf Kerssenbrock/Strunk*, BB 1999, 398, 400; zum Umgang mit Unmöglichkeitssituationen (Frage der Zurechnung) *Bumke*, Relative Rechtswidrigkeit, 2004, 41 f.

54 So im Ergebnis auch Droege, StuW 2011, 105 (108).

55 Droege, StuW 2011, 105 (108).

56 BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319 (348 f.): „Der Gleichheitssatz verbietet, wesentlich Gleiches ungleich, und gebietet, wesentlich Ungleiches entsprechend seiner Eigenart ungleich zu behandeln. Dabei liegt es grundsätzlich in der Zuständigkeit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpft, die er also im Rechtssinn als gleich ansehen will. Der Gesetzgeber muss allerdings seine Auswahl sachgerecht treffen. Was dabei in Anwendung des Gleichheitssatzes sachlich vertretbar oder sachfremd ist, lässt sich nicht abstrakt und allgemein feststellen, sondern stets nur in Bezug auf die Eigenart des konkreten Sachbereichs, der geregelt werden soll. Der normative Gehalt der Gleichheitsbindung erfährt daher seine Präzisierung jeweils im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs. Der Gleichheitssatz verlangt, dass eine vom Ge-

setz vorgenommene unterschiedliche Behandlung sich – sachbereichsbezogen – auf einen vernünftigen oder sonstwie einleuchtenden Grund zurückführen lässt.“ Ständige Rspr., zuvor z.B. BVerfG v. 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 (Leitsatz und 130); BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 909/82, BVerfGE 75, 108 (157).

57 BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277 f.); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (111); BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (45); Leistungsverwaltung: BVerfG v. 14.10.2008, 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1 (22 f.); Wahlrecht: BVerfG v. 10.4.1997, 2 BvC 3/96, BVerfGE 95, 408 (417); s. auch *Bumke*, Relative Rechtswidrigkeit, 2004, 79.

58 So Droege, StuW 2011, 105 (108); dagegen *Waldhoff*, DV 2008, 259 (261).

59 Augenfällig bei *Kischel*, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (180 ff.).

60 Vgl. die – allerdings im steuerrechtlichen Schrifttum stark kritisierte (s. etwa *Waldhoff*, DV 2008, 259 276) – Öko-steuerentscheidung BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (29 2 f.).

61 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 495 f.

62 *Englisch*, DStR-Beihefter 34 (2009), 92 ff.; *Jachmann*, in Brandt (Hrsg.), Deutscher Finanzgerichtstag 2005, S. 59 (67 ff.); *Wemsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 317 ff.; *Tipke*, JZ 2009, 533 (537 f.).

63 Verneinend Droege, StuW 2011, 105 (108).

steht hier nicht zur Debatte. Keine Zweifel lässt das BVerfG an der verfassungsrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips selbst und hierbei handelt es sich nicht um eine – unzulässige – politische, sondern eine *rechtliche* Setzung.

cc) Das Folgerichtigkeitsgebot

Richten sich die Angriffe auf das Leistungsfähigkeitsprinzip mehr gegen die verfassungsrechtliche Verortung als seine Bedeutung für die Ausgestaltung steuerrechtlicher Normen, wird das Folgerichtigkeitsgebot als solches unter Hinweis auf potentielle Gefahren einer Selbstbindung des Gesetzgebers offen abgelehnt⁶⁴. Die dem Gesetzgeber abgenötigte Folgerichtigkeit begründe einen fundamentalen Eingriff in demokratisch legitimierte Gestaltungsspielräume und bewirke eine Verschiebung der institutionellen Grenzen zwischen Judikative und Legislative⁶⁵. Dabei könnte die Bewertung der Folgerichtigkeitsrechtsprechung des BVerfG unterschiedlicher nicht ausfallen. Während Staatsrechtler ihr zum Teil jedes verfassungsrechtliche Fundament absprechen⁶⁶, kritisieren Steuerrechtler, dass das BVerfG den Folgerichtigkeitsgedanken nicht konsequent genug zur Anwendung bringt⁶⁷.

Dass das Gebot der Folgerichtigkeit – wie etwa *Anna Leisner-Egensperger* dokumentiert⁶⁸ – nicht auf die Judikatur zum Steuer- und Abgabenrecht beschränkt ist, wird die Kritik nicht verstummen lassen, sie im Gegenteil möglicherweise noch befeuern, falls sich hier die Befürchtung realisieren sollte, dass dogmatische Sonderwege, die im Steuerrecht noch hinnehmbar sein mögen, unreflektiert auf andere Rechtsgebiete überschwapen, wenngleich – das sei nur nebenbei bemerkt – die Folgerichtigkeitsjudikatur im Wahlrecht⁶⁹ früheren Ursprungs ist.

Richtig ist, dass sich auch in anderen Rechtsgebieten häufig Folgerichtigkeitserwägungen finden⁷⁰, auch wenn nicht explizit auf ein Gebot der Folgerichtigkeit

rekurriert wird. Sie finden sich unter den Termini Konsistenz, Widerspruchsfreiheit, Konzeptbefolgungspflicht, Systemgerechtigkeit⁷¹. Es eint sie die Forderung nach Rationalität gesetzgeberischer Entscheidungen⁷². Nur wenn man diese, aber eben nicht auf das Steuerrecht beschränkte Forderung der BVerfG-Rechtsprechung ablehnt, lässt sich die Kritik an der steuerrechtlichen Folgerichtigkeitsrechtsprechung aufrechterhalten.

Dabei mag es sein, dass das BVerfG terminologisch mit dem Gebot der Folgerichtigkeit einen steuerrechtlichen Sonderweg beschritten hat. Bei näherer Betrachtung lässt sich die These einer Isolierung der steuerrechtlichen Judikatur durch das Folgerichtigkeitsgebot jedoch nicht aufrechterhalten. Ausführlich hat dies *Joachim Englisch* schon im Jahr 2010 in der Festschrift für Joachim Lang nachgewiesen⁷³. Die Kritik an der Rechtsprechung⁷⁴ vernachlässigt, dass die durch das Folgerichtigkeitsgebot gewonnenen Ergebnisse auch ohne dieses auskommen. Die Forderung nach Gründen einer Differenzierung (Rationalität!) findet sich selbst im Willkürverbot als am weitesten zurückgenommenen Kontrollmaßstab. Das Folgerichtigkeitsgebot verschärft folglich nicht den Maßstab der Rechtfertigungsprüfung, sondern verengt lediglich das Spektrum möglicher Differenzierungsgründe entsprechend der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung. Dabei wirkt auch das Folgerichtigkeitsgebot nicht absolut, sondern lässt Abweichungen von der gesetzgeberischen Grundentscheidung zu. Wie für die Rechtfertigung jeder Ungleichbehandlung bedarf es hierfür eines hinreichenden sachlichen Grundes. Zu Unrecht bezeichnet *Uwe Kischel* die Möglichkeit der Durchbrechung des Folgerichtigkeitsgebots als (dogmatisches) „Hintertürchen“⁷⁵. Wie in anderen Zusammenhängen hat die Feststellung der Systemwidrigkeit und mangelnden Konsequenz einer Regelung auch in steuerrechtlichen Entscheidungen nicht ihre Verfassungswidrigkeit zur Folge, sondern be-

64 *Droege*, Rechtswissenschaft 2013, 374 (387 f.); *Kischel*, AöR 124 (1999), 174 (187); *Kischel*, in *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (179 ff.); *Bickenbach*, Die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, 2014, S. 423 (bezogen auf die Verhältnismäßigkeitsprüfung von Freiheitseingriffen); *Grzeszick*, VVDStRL 71 (2012), 49 (55 ff.); *Peine* (FN 1), 237 ff.; *Hanebeck*, Der Staat 41 (2002), 429 (442 ff.).

65 *Grzeszick*, VVDStRL 71 (2012), 49 (60 f.).

66 S. FN 64.

67 *Schön*, StuW 2013, 289 (296); *Tipke*, StuW 2007, 201 (207 ff.); *Englisch*, in FS J. Lang, 2010, 167 (197 ff.), dort (a.a.O., 179 mit Nachweisen in FN 70) auch zur breiten Zustimmung im steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum.

68 DÖV 2013, 533 (536). S. insbesondere Nichttraucherschutz: BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07, BVerfGE 121, 317 (362 ff.); Spielbanken und Sportwetten: BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07, BVerfGE 121, 317.

69 Wahlrecht: BVerfG v. 5.4.1952, 2 BvH 1/52, BVerfGE 1, 208 (246). Nachgewiesen von *Bickenbach*, Die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, Tübingen 2014, S. 116.

70 Exemplarisch: BVerfG v. 10.7.2012 – 1 BvL 2/10 u.a., BVerfGE 132, 72 (82 f.), wo die Ausgestaltung des Elterngeldes an den vom Gesetzgeber mit seiner Einführung verfolgten Zwecken gemessen wird. Als Frage nach der Wider-

spruchsfreiheit des Systems (BVerfG v. 18.7.2005 – 2 BvF 2/01, BVerfGE 113, 167 232; zum staatlichen Sportwettenmonopol BVerfG v. 28.3.2006, 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276 309 ff.: Verbot privater Sportwetten nicht konsequent am Regelungszweck ausgerichtet; zur Singularzulassung BVerfG v. 31.10.2002 – 1 BvR 819/02, BVerfGE 106, 216 223) erfährt das Argument der Systemgerechtigkeit insbesondere in der jüngeren – außersteuerrechtlichen – Rechtsprechung des Ersten Senats zu den Freiheitsrechten zunehmende Bedeutung; hierzu und zur Nähe zur gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit s. *Möllers*, NJW 2005, 1973 (1977).

71 *Englisch*, in FS J. Lang, 2010, 167 (179 f.).

72 *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630 (631).

73 *Englisch*, in FS J. Lang, 2010, 167 (insb. 180).

74 S. z.B. *Kischel*, in *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (184 ff.).

75 *Kischel*, in *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (185). Dies verkennt *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261), wenn er eine „Aushöhlung der mittels anderer Prinzipien gewährten materiellen Differenzierungsmöglichkeiten“ befürchtet; ähnlich *Grzeszick*, VVDStRL 71 (2012), 49 (59), der die Möglichkeit eines eher prozeduralen Verständnisses zwar anerkennt, aber weiterhin die Gefahr von Übergriffen der Judikative sieht.

gründet lediglich ein Rechtfertigungserfordernis⁷⁶. Folgerichtigkeit ist nur ein Topos im Zusammenhang mit dem übergeordneten Ziel der Vermeidung von Wertungswidersprüchen⁷⁷. Auch unter einem Folgerichtigkeitsgebot kann der Gesetzgeber gegenläufige Prinzipien verwirklichen und anderweitige Ziele verfolgen⁷⁸. Das BVerfG erkennt auch im Steuerrecht Zweckpluralität und den weitgehend gestaltungsfreien Ausgleich kollidierender Zwecke an⁷⁹. Dabei bedarf es aber eines Mindestmaßes an nachvollziehbarer Abwägung. Agiert der Gesetzgeber widersprüchlich und inkonsequent, wird die Regelung zu meist bereits der Willkürkontrolle nicht standhalten⁸⁰. Es bedarf also noch nicht einmal eines verschärften gleichheitsrechtlichen Maßstabes.

d) Gesteigerte Anforderungen an die Gesetzesbegründung

In engem Kontext mit der Nachvollziehbarkeit gesetzgeberischer Entscheidungen steht die Frage nach den Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung des Gesetzgebungsverfahrens. Vor allem in der Judikatur zu steuerrechtlichen Lenkungsnormen fordert das BVerfG nicht nur, dass objektiv geeignete Rechtfertigungsgründe vorliegen, sondern verlangt dem Gesetzgeber zusätzlich eine entsprechende Begründung seiner Entscheidungen ab⁸¹. Noch weitergehend scheint die Formulierung, der Lenkungszweck müsse „tatbestandlich vorgezeichnet“⁸² sein, der Normtatbestand selbst müsse den Normzweck erkennen lassen⁸³. So wird in der Entscheidung zur Entfernungspauschale gar nicht mehr geprüft, ob etwaige ökologische Lenkungszwecke die Einschränkung des Abzugs

hätten rechtfertigen können, weil solche im Gesetzgebungsverfahren nicht vorgetragen wurden⁸⁴.

Richtig ist der gegen diese Entscheidungspraxis erhobene Einwand, dass gesetzgeberische Entscheidungen keinem formellen Begründungserfordernis unterliegen⁸⁵. Ausreichend ist, dass Differenzierungen überhaupt auf tragfähiger Begründung beruhen; sie kann auch nachträglich untergeschoben werden, muss also noch nicht einmal ursprünglich vom Gesetzgeber bedacht worden sein⁸⁶. Die Kritik⁸⁷ an der Rechtsprechung des BVerfG wäre folglich berechtigt, wenn wirklich das Fehlen einer gesetzgeberischen Begründung allein die Verfassungswidrigkeit begründen könnte. Dies entspräche auch nicht dem Standard der verfassungsgerichtlichen Judikatur⁸⁸. In anderen Zusammenhängen hat das Gericht dem Umstand fehlender gesetzgeberischer Erwägungen ausdrücklich keine Bedeutung beigemessen, solange eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt werden kann⁸⁹.

Ungeachtet dessen, dass die Formulierung der Anforderungen an Begründung und tatbestandliche Vorzeichnung in steuerrechtlichen Entscheidungen missverständlich ist, gibt es aber keine Anhaltspunkte, dass das Gericht tatsächlich formale Anforderungen aufstellen wollte. Das Fehlen begründender Erwägungen im Gesetzgebungsprozess kann das Fehlen geeigneter Rechtfertigungsgründe indizieren. Je diffuser Lenkungszwecke sind und je weniger sie im Steuertatbestand (erkennbar) umgesetzt sind, desto unwahrscheinlicher ist es, dass die auf sie gestützten Be- oder Entlastungen dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechen. Doch war, wo das Gericht zum Ergebnis der Verfassungswidrigkeit kam, nicht das Fehlen der Angabe von Gründen selbst ausschlaggebend, sondern es fanden sich keine Gründe bzw. es fehlte an der fol-

76 BVerfG v. 11.2.1992, 1 BvL 19/87, BVerfGE 85, 238 (246 f.) zur Umsatzsteuer; Systemwidrigkeit als Indiz: BVerfG v. 23.1.1990, 1 BvL 44/86 u.a., BVerfGE 81, 156 (207); BVerfG v. 10.10.2001, 1 BvL 17/00, BVerfGE 104, 74 (87); BVerfG v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (223); BVerfG v. 16.12.1958, 1 BvL 3/57 u.a., BVerfGE 9, 20 (28); BVerfG v. 7.11.1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (115); BVerfG v. 10.11.1981, 1 BvL 18/77 u.a., BVerfGE 59, 36 (49); BVerfG v. 19.10.1982, 1 BvL 39/80, BVerfGE 61, 138 (148); BVerfG v. 6.11.1984, 2 BvL 16/83, BVerfGE 68, 237.

77 S. Bumke, Relative Rechtswidrigkeit, Tübingen, 2004, 51.

78 Insofern zu eng die Kritik von Kempny, StuW 2014, 185 (199).

79 Beispiel: Umweltschutz und Arbeitsplatzzerhalt im Rahmen der Energiebesteuerung s. BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (298 ff.).

80 Tipke, StuW 2007, 201 (204); Englisch, in FS J. Lang, 2010, 167 (175 f.).

81 BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.); vgl. auch Darstellung von Thiemann, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, Bd. II, S. 179, (205); so auch Teile des Schrifttums Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², 2012, S. 1254; a.A. Musil, in Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (138 f.); Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, unveröffentlichte Habilitationsschrift, Münster 2012, 2. Teil, A.II.: Begründbarkeit reicht aus.

82 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148).

83 BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182).

84 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (237 f., 244 f.).

85 Dann, Der Staat 49 (2010), 630 (633, FN 13).

86 S. BVerfG v. 24.1.2012 – 1 BvL 21/11, BVerfGE 130, 131 (144) – Nichtraucherschutz; Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil. 2012, Manuskriptfassung, S. 416 ff.

87 Z.B. Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (138); Kanzler, FR 2007, 525 (527); Kischel, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (186 f.); Sondervotum Simon/Rupp-von Brüneck, zu BVerfG v. 29.5.1973, 1 BvR 325/72, BVerfGE 35, 79 (150); Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 252 ff., 261.

88 Ausführlich aufgearbeitet bei Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil. 2012, Manuskriptfassung, S. 364 ff. (2. Kap. B.III.1).

89 BVerfG v. 5.5.1987 – 1 BvR 724/81, BVerfGE 75, 246 (268); BVerfG v. 31.1.1996 – 2 BvL 39/93, BVerfGE 93, 386 (400); ausf. Rechtsprechungsanalyse bei Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil. 2012, Manuskriptfassung, S. 367 ff. S. aber auch BVerfG v. 18.12.2012 – 1 BvL 8/22/11, BVerfGE 132, 372 (390 f.): keine Rechtfertigung des Selbsttitulierungsrechts öffentlich-rechtlicher Kreditinstitute aus Gründen der Wirtschaftslenkung, da der Gesetzgeber ersichtlich keine diesbezügliche Gesetzgebungsabsicht hatte.

gerichtigen bzw. verhältnismäßigen Umsetzung möglicher Lenkungszwecke⁹⁰. Abgesehen von unglücklichen Formulierungen, die sich in der Regel im Ergebnis gar nicht niederschlagen, folgt das Steuerrecht damit auch insoweit eher der allgemeinen Tendenz einer Forderung nach Rationalisierung gesetzgeberischer Entscheidungen, die im Übrigen in BVerfG-Entscheidungen aus anderen Rechtsgebieten – etwa zur W-Besoldung⁹¹ oder zu den Hartz IV-Regelsätzen⁹² – weit mehr Wirkung gezeigt haben: Die fehlende Nachvollziehbarkeit der die Regelungen tragenden gesetzgeberischen Erwägungen führte zur Verfassungswidrigkeit. Diese Tendenz mag man beklagen⁹³, sie ist aber kein Spezifikum der steuerrechtlichen Judikatur.

e) Rechtsanwendungsgleichheit

Die Kritik an den gleichheitsrechtlichen Sonderwegen in der Steuerrechtsprechung des BVerfG kulminiert in der Auseinandersetzung mit dem Gebot der Folgerichtigkeit⁹⁴. Weniger Beachtung findet, dass die Folgerungen des BVerfG aus dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit tatsächlich auf das Steuerrecht begrenzt sind. Zwar scheinen auch in Urteilen zu anderen Rechtsgebieten vereinzelt Fragen eines strukturellen normativen Vollzugsdefizits auf⁹⁵, nur im Steuerrecht ist ein solches aber bisher bejaht worden, und nur dort ist der Schluss vom Vollzugsdefizit auf die Gleichheitssatzwidrigkeit der zu vollziehenden Norm gezogen worden⁹⁶. Die Entscheidung zur Zinsbesteuerung⁹⁷ stellte verfassungsdogmatisches „Neuland“⁹⁸ dar und steht auch in ihrer Fortsetzung im Urteil zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen in ei-

nem Spannungsverhältnis⁹⁹ zum Kernsatz „Keine Gleichheit im Unrecht“¹⁰⁰.

Dass es keine vergleichbaren Entscheidungen außerhalb des Steuerrechts gibt, dürfte weniger daran liegen, dass sich in anderen Rechtsgebieten keine qualifizierten Durchsetzungsmängel in Form struktureller Vollzugsdefizite finden. Sie sind im Zweifel nicht auf das Steuerrecht beschränkt¹⁰¹. Ein zentraler Unterschied gegenüber anderen Rechtsgebieten besteht jedoch in der besonderen Bedeutung der Vollzugsgleichheit für die Steuerrechtspflege¹⁰². Der steuerrechtliche Freiheitseingriff ist nur gerechtfertigt, wenn er gleichmäßig ist, und zwar sowohl nach gesetzlicher Vorgabe als auch Vollzug¹⁰³.

Das ist anders etwa im Bereich der Gefahrenabwehr. Es bedarf keiner Gleichmäßigkeit im Gefahrenabwehrerfolg, solange die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Gefahrenabwehr gleichheitssatzkonform, d.h. insb. willkürfrei und verhältnismäßig formuliert sind.

Auch auf das Strafrecht lassen sich die Grundsätze nicht übertragen. Zum einen ist im Strafrecht mit der Unterscheidung zwischen Official- und Anzeigedelikten a priori der staatliche Vollzugsanspruch dort zurückgenommen, wo einer lückenlosen Verfolgung von Amts wegen der Schutz der Privatsphäre entgegensteht und kein überwiegendes staatliches Verfolgungsinteresse besteht¹⁰⁴. Gegen eine Übertragbarkeit sprechen zudem die unterschiedlichen Zwecke. Eine Strafrechtsnorm kann im Hinblick auf ihre generalpräventive Funktion auch dann wirksam sein, wenn es nicht in jedem Einzelfall zur Verfolgung kommt. Steuerrechtsnormen sind dagegen darauf an-

90 BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (238); BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 170 ff.

91 BVerfG v. 14.2.2012 – 2 BvL 4/10, BVerfGE 130, 263 (301 ff.).

92 BVerfG v. 20.10.2009, 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (225); BVerfG v. 20.6.2012, 1 BvL 10/10 u.a., BVerfGE 132, 134 (165 f.); BVerfG v. 23.7.2014 – 1 BvL 10/12, BGBl. I 2014, 1581 (Rz. 89).

93 S. die Auseinandersetzung auf der Jahrestagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 2011 zu den Rationalitätsanforderungen an parlamentarische Rechtssetzung im demokratischen Rechtsstaat mit Beiträgen von Georg Lienbacher und Bernd Grzeszick, VVDStRL 71 (2012), 7 ff. und 49 ff. Ich halte es dagegen mit Klaus Tipke (jüngst StuW 2014, 273 278 f.), einem glühenden Verfechter der Forderung nach Rationalität der Steuergesetzgebung.

94 S. oben III. 1. c) cc).

95 S. BVerfG v. 19.3.2013 – 2 BvR 2628/10, BVerfGE 133, 168 (233 ff.) (Verständigungsgesetz).

96 So wird in BVerfG v. 9.6.2001 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (48) zum Ladenschlussgesetz lediglich der Schluss auf die Notwendigkeit der Nachbesserung der Vollzugsregeln, nicht aber auf die Verfassungswidrigkeit der materiellen Regeln gezogen. In der Regel bleibt offen, ob die für die Steuererhebung entwickelten Maßstäbe der Rechtsanwendungsgleichheit auf andere Gebiete übertragbar sind, weil bereits die Voraussetzungen eines strukturellen Vollzugsdefizits verneint werden, vgl. BVerfG v. 17.3.2011 – 1 BvR 3255/08, NVwZ-RR 2011, 465 (Rundfunkgebühren); BVerfG v. 11.9.2008 – 1 BvR 2007/05, DVBl.

2008, 1439 (Sozialversicherungsbeiträge). Ergebnisrelevant war die Frage der Vollziehbarkeit bei der Überprüfung des staatlichen Sportwettenmonopols, BVerfG v. 28.3.2006, 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276 (309 ff.), wobei aber nicht das Vollzugsdefizit, sondern die fehlende Folgerichtigkeit im Vordergrund stand.

97 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

98 Goerlich, JZ 1991, 1139 f.

99 Goerlich, JZ 1991, 1139.

100 Osterloh/Nußberger, in Sachs (Hrsg.) GG7, 2014, Art. 3 Rz. 46-49; Amdt, in FS Armbruster, 1976, S. 233 (238 ff.); Hermes/Wieland, Die staatliche Duldung rechtswidrigen Verhaltens, 1988, S. 34 f.

101 Waldhoff, StuW 2013, 121 (123).

102 Uebersohn, ZG 1993, 172 (174); Goerlich, JZ 1991, 1139; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 523. Waldhoff, StuW 2013, 121 (123 ff.), unternimmt einen Versuch einer bereichsspezifischen Herleitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip mit Bezug zur Lehre vom Steuertatbestand.

103 Gleichmäßigkeit des Belastungserfolgs s. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 ff.).

104 Sternberg-Lieben/Bosch, in Schönke/Schröder, StGB²⁹, § 77 Rz. 5: Grund für Antragsdelikte entweder geringe Bedeutung für Allgemeinheit, so dass Eingreifen nur bei Antrag des Verletzten erforderlich ist, mögliches Interesse des Verletzten an Geheimhaltung/Familienfrieden (§§ 201ff., § 238 StGB), aber auch Entlastung der Strafverfolgungsbehörden. Ebenso Kargl, in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB⁴, Vorbemerkungen zu §§ 77 ff., Rz. 2 f.

gelegt, dass sie in jedem Fall, in dem der Tatbestand erfüllt ist (§ 38 AO), vollzogen werden (§ 85 AO).

Denkbar wäre eine Übertragung der steuerrechtlichen Dogmatik auf das Recht der außersteuerrechtlichen Abgaben, soweit diese ihre Rechtfertigung ebenfalls aus der gleichmäßigen Heranziehung der Pflichten zur Lastentragung beziehen. In den Judikaten zum Recht der Rundfunkgebühren¹⁰⁵ und zum Sozialversicherungsrecht¹⁰⁶ musste sich das Gericht diesbezüglich jedoch nicht festlegen, weil es bereits die Voraussetzungen eines strukturellen Vollzugsdefizits als nicht erfüllt bzw. nicht hinreichend substantiiert ansah.¹⁰⁷

Weniger mit Besonderheiten des Abgabenrechts als mit der Rücksichtnahme auf Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers ist der Schluss vom strukturellen Erhebungsdefizit auf die Gleichheitssatzwidrigkeit der steuerbegründenden Norm zu erklären. Weder in der Zinsentscheidung noch im Urteil zu den Spekulationsgewinnen hat das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, § 30a AO Abs. 3 Satz 2 AO als Ursache des Erhebungsdefizits zu beseitigen, sondern ihm ermöglicht, stattdessen den Steueranspruch selbst zurückzunehmen.¹⁰⁸

2. Erfordert das Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit eine eigene Rückwirkungsdogmatik?

Steuerplanungssicherheit gehört zu einer der zentralen Forderungen im steuerrechtlichen Schrifttum¹⁰⁹. Aber bedarf es hierfür einer eigenständigen Rückwirkungsdogmatik? Sind die Anforderungen an den rückwirkend agierenden Steuergesetzgeber – wie zum Teil vorgebracht wird¹¹⁰ – strenger als anderswo? Zur Beantwortung dieser Frage bedarf es der Einordnung der bundesverfassungsgerichtlichen Rückwirkungsjudikatur zum Steuerrecht in den Gesamtkontext der Vertrauensschutzrechtsprechung.

Dass das BVerfG seine Vertrauensschutzrechtsprechung zu einem Großteil an steuergesetzlichen¹¹¹ Rückwirkungen entwickelt hat, lässt keinen Rückschluss auf eine steuerrechtliche Sonderdogmatik oder besondere Strenge gegenüber dem Steuergesetzgeber zu. Vielmehr liegt es in der Natur der Sache –

jedenfalls von Fiskalzwecknormen – dass der Steuergesetzgeber besonders häufig Gesetze mit Vergangenheitsbezug normiert, weil sich der Einnahmeerzielungszweck auch im Nachhinein, und ohne die Möglichkeit von Ausweichhandlungen der Steuerpflichtigen sogar besonders effektiv, verwirklichen lässt. Der Sachgesetzgeber hat dagegen häufig kein Interesse an (echt) rückwirkenden Gesetzen, weil eine rückwirkende Verhaltensbeeinflussung in der Regel nicht möglich ist.

Vermehrt wird aber auch die These aufgestellt, das BVerfG enge die Spielräume des rückwirkenden Steuergesetzgebers stärker ein als in anderen Rechtsgebieten. *Andreas Musil* spricht von „frühen Bestrebungen ... den Schutz vor rückwirkender Gesetzgebung gegenüber der allgemeinen Rückwirkungsdogmatik zu verstärken“¹¹² und rekurriert dabei auf die Kritik an der Veranlagungszeitraumrechtsprechung des BVerfG, der sich das Gericht 2010 und 2012, wenngleich nicht auf der Ebene der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung, so doch bei der Rechtfertigung unechter Rückwirkung geöffnet hat.

Zunächst stellt sich die Frage, woraus das Bedürfnis nach gegenüber anderen Rechtsgebieten schärferen Rückwirkungsgrenzen im Steuerrecht resultieren könnte. Wie jeder andere staatliche Eingriff bedarf der Steuereingriff der Vorhersehbarkeit, um eine rechtssichere Entfaltung individueller Freiheit zu ermöglichen. Keine Besonderheiten ergeben sich aus der Schwäche der Freiheitsrechte gegenüber dem Steuerzugriff. Zwar versagt das Übermaßverbot weitgehend, wenn es um die Bestimmung allgemeiner Belastungsobergrenzen geht. Ob an in der Vergangenheit betätigtes Vertrauen schärfere steuerliche Folgen geknüpft werden können, ist aber eine Frage, bei der die Höhe der Mehrbelastung zur Bestimmung des Ausmaßes des Vertrauensschadens und der Zumutbarkeit der Enttäuschung des Vertrauens durchaus berücksichtigt werden kann. Ein struktureller Unterschied besteht nur insofern, als in anderen Rechtsgebieten unechte Rückwirkungen teilweise nur anhand der betroffenen Freiheitsrechte beanstandet werden. Augenfällig ist dies vor allem im Berufsrecht¹¹³. Verschärfungen bzw. die Einführung von neuen Berufsausübungsregeln für einen in der Vergangenheit er-

105 BVerfG v. 17.3.2011 – 1 BvR 3255/08, Rundfunkgebühren, NVwZ-RR 2011, 465 (466).

106 BVerfG v. 11.9.2008 – 1 BvR 2007/05, Sozialversicherungsbeiträge, DVBl. 2008, 1439 (1439).

107 S. FN 96.

108 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282).

109 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., Köln, 2002.

110 Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (142).

111 Neben dem Steuerrecht finden sich Ausführungen zu Vertrauensschutz und Rückwirkung vor allem im Sozialversicherungsrecht, wenn Ansprüche gekürzt, Anspruchsvoraussetzungen für zukünftige Bezüge verändert werden; vgl. BVerfG v. 18.2.1998, 1 BvR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271 (Hinterbliebenenrente); BVerfG v. 24.3.1998, 1 BvL 6/92, BVerfGE 97, 378 (Krankengeld); BVerfG v. 15.3.2000, 1 BvL 16/96 u.a., BVerfGE 102, 68 (Krankenversicherung für Rentner); BVerfG v. 3.4.2001, 1

BvR 1681/94 u.a., BVerfGE 103, 271 (Pflegeversicherung); BVerfG v. 3.4.2001, 1 BvR 1681/94 u.a., BVerfGE 103, 271 (Mindestbemessungsgrenze); BVerfG v. 20.2.2002, 1 BvL 19/97 u.a., BVerfGE 105, 48 (Unfallversicherung); BVerfG v. 9.12.2003, 1 BvR 558/99, BVerfGE 109, 96 (Landwirtschaftsgatten); BVerfG v. 13.6.2006, 1 BvL 9/00 u.a., BVerfGE 116, 96 (Fremdrentengesetz); BVerfG v. 27.2.2007, 1 BvL 10/00, BVerfGE 117, 272 (Berufsanfänger); BVerfG v. 21.1.2010, 1 BvR 2530/05 u.a., BVerfGE 126, 369 (Fremdrentengesetz); BVerfG v. 7.12.2010, 1 BvR 2628/07, BVerfGE 128, 90 (Sozialhilfe); BVerfG v. 4.6.2012, 2 BvL 9/08, BVerfGE 131, 88 (Dienstbeschädigungsgesetz).

112 Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (142).

113 Aktuell BVerfG v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (57 ff.); ferner Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln, 2002, S. 211 mit FN 33; Compes, Der gesetzgeberische Eingriff in bestehende Rechtspositionen, Diss., 1993, S. 110 ff.

griffenen Beruf werden gar nicht als Rückwirkungsfälle, sondern unmittelbar als Eingriffe in Freiheitsrechte geprüft. Dass dieser freiheitsrechtliche Ansatz im Steuerrecht nicht eingeschlagen wurde, mag mit ein Grund dafür sein, dass das BVerfG bis zu den Beschlüssen der Jahre 2010¹¹⁴ und 2012¹¹⁵ unechte rückwirkende Steuergesetze nie beanstandet hat. Die neue Rechtsprechung bedeutet mithin ohne Zweifel einen Quantensprung, aber ist dies gleichbedeutend mit einer steuerverfassungsrechtlichen Sonderdogmatik?

In der weit überwiegenden Mehrzahl aller Rückwirkungsjudikate lässt das Gericht unechte Rückwirkungen unbeanstandet; die Bestandsinteressen der Bürger müssen sich den Änderungsinteressen des Gesetzgebers regelmäßig unterordnen¹¹⁶. Dennoch begründen die Beschlüsse des BVerfG zur unechten Rückwirkung aus den Jahren 2010 und 2012 für steuergesetzliche Änderungen kein höheres Schutzniveau als in anderen Rechtsgebieten. Vielmehr erklären sich die Beanstandungen daraus, dass das BVerfG zwar einerseits an seiner veranlagungszeitraumorientierten Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung festhält, selbst aber erkennt, dass unechte Rückwirkungen auf den Beginn des laufenden Veranlagungszeitraums der echten Rückwirkung so „nahe stehen“¹¹⁷, dass „im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung gesteigerte Anforderungen“ anzulegen sind¹¹⁸. Damit korrigiert das Gericht letztlich nur seinen steuerverfassungsrechtlichen Sonderweg des durch die Veranlagungszeitraumrechtsprechung reduzierten Vertrauensschutzes. In anderen Rechtsgebieten stellt das Gericht für die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung auf die Handlungen der von der Gesetzesänderung Betroffenen ab¹¹⁹. Nur im Steuerrecht orientiert es sich an der den Handlungen nachfolgenden Steuerentstehung. Dies liegt schlicht daran, dass die Tatbestandsverwirklichung durch bloßen Zeitablauf ein

steuerrechtliches Spezifikum ist¹²⁰. Der neueren Rechtsprechung lässt sich also allenfalls insofern ein Vorwurf machen, als sie bei Beibehaltung der Sonderdogmatik im Rahmen der Abgrenzung eine Sonderdogmatik zur unechten Rückwirkung entwickeln muss, um die Folgen der besonderen Dogmatik im Rahmen der Abgrenzung wieder einzufangen. Damit lassen sich – ohne dass dies bedeutet, dass die steuerrechtliche Rückwirkungsjudikatur im Ergebnis strenger ist als in anderen Rechtsgebieten – die neuen Abwägungskriterien zur Beurteilung unechter Rückwirkung nicht ohne weiteres auf Fälle außersteuerlicher unechter Rückwirkungen übertragen. Abzuwarten bleibt, ob die steuerrechtlichen Judikate jenseits der Besonderheiten veranlagungszeitraumbezogener Rückwirkungen den Beginn einer allgemeinen Rechtsprechungslinie eines gegenüber der bisher starren Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung offeneren Abwägungsmodells markieren¹²¹.

Neuen Anlass für die Annahme einer steuerrechtlichen Sonderdogmatik hat der Beschluss des BVerfG aus 2013 zur echt rückwirkenden Verschärfung des KAGG gegeben. *Oliver Lepsius* folgert aus den – in der Tat nicht von der Hand zu weisenden – Differenzen zwischen den beiden Entscheidungen zu rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung zur Beamtenversorgung¹²² und zum Rentenrecht¹²³ einerseits und dem KAGG-Beschluss andererseits einen spezifisch steuerrechtlichen Maßstab¹²⁴. Der Senat habe seine Thesen aus einer „steuerrechtlichen Brille“¹²⁵ gewonnen, freilich ohne dass deutlich gemacht würde, worin das spezifisch Steuerrechtliche der Argumentation liegt.

Die fehlende Befugnis zu rückwirkender authentischer Interpretation, die im KAGG-Beschluss von zentraler Bedeutung war, ist ständige, *nicht* steuerrechtsspezifische Rechtsprechung¹²⁶. Insofern kann man den Beschluss als konsequent bezeichnen. Es

114 BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 ff.; BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 ff.; BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 67 ff.

115 BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302.

116 BVerfG v. 14.10.1997, 1 BvL 5/93, BVerfGE 96, 330 (340 f.); BVerfG v. 18.2.1998, 1 BvR 1318/86 u.a., BVerfGE 97, 271 (288 ff.); BVerfG v. 24.3.1998, 1 BvL 6/92, BVerfGE 97, 378 (388 ff.); BVerfG v. 24.5.2001, 1 BvL 4/96, BVerfGE 103, 392 (403 f.); BVerfG v. 27.9.2005, 2 BvR 1387/02, BVerfGE 114, 258 (300 ff.); BVerfG v. 10.6.2009, 1 BvR 706/08 u.a., BVerfGE 123, 186 (257 f.). Nur in Ausnahmefällen fordert die Rspr. zur Ermöglichung von Anpassungsprozessen eine Übergangsregelung, vgl. BVerfG v. 13.6.2006 – 1 BvL 9/00, BVerfGE 116, 96 (132 ff.); BVerfG v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (57 ff.).

117 BVerfG v. 10.10.2006 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, 2. Leitsatz.

118 BVerfG v. 10.10.2006 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 (319).

119 Bsp. BVerfG v. 15.10.1996 – 1 BvL 44/92, BVerfGE 95, 64 (93): Ablösung einer Wohnungsbindung. Die – nicht näher belegte – Aussage von *Musil*, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (142): „In anderen Rechtsgebieten war eine solche Berücksichtigung getroffener Dispositionen bis dato unbekannt“, lässt sich nicht erhärten. Die Figur der in der Vergangenheit begründeten „subjektiven Rechtsposition“ ist etabliert im Zusammenhang mit der Überprüfung von

Verschärfungen des Berufsrechts, s. BVerfG v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (58).

120 In genehmigungs- und bewilligungsabhängigen Materien wie etwa dem Sozialrecht sind die Betroffenen für laufende Abschnitte durch die entsprechenden Bescheide geschützt. Der steuerrechtlichen Veranlagungszeitraumbetrachtung entspräche es, wenn die Rückzahlung/Kürzung bereits bewilligter Mittel im Bewilligungsabschnitt lediglich als unecht eingestuft würde. Dies ist aber gerade nicht der Fall, vgl. BVerfG v. 7.12.2010 – 1 BvR 2628/07, BVerfGE 128, 90 (106).

121 Für und wider einer Beibehaltung der kategorialen Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung s. *Desens*, in Rensen/Brink (Hrsg.), Linien der Rspr. des BVerfG. Erörtert von den wiss. Mitarbeitern, Bd. I, 2009, S. 329 (337).

122 BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20.

123 BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 2530/05, Fremdreten, BVerfGE 126, 369.

124 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (495, 497).

125 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (495).

126 Schon BVerfG v. 31.3.1965 – 2 BvL 17/63, Verschollenengesetz, BVerfGE 18, 429 (438); BVerfG v. 17.6.2004 – 2 BvR 383/03, BVerfGE 111, 54 (107); BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, Versorgungsanspruch, BVerfGE 131, 20 (37); BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 2530/05, Fremdreten, BVerfGE 126, 369 (392).

kommt nicht zu einer Verschärfung der Grenzen rückwirkender Steuergesetze, schließlich greift keiner der anerkannten Ausnahmetatbestände vom Verbot echter Rückwirkung ein. Vielmehr hätte das Gericht einen neuen Rechtfertigungsgrund generell zulässiger rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung bzw. rückwirkender „Klarstellung“ statuieren müssen, um die Verschärfung des KAGG auch für abgeschlossene Veranlagungszeiträume zu legitimieren. Die entgegenstehenden Entscheidungen aus den Jahren 2010 und 2012, in denen echt rückwirkende Nichtanwendungsgesetze auf dem Gebiet des Versorgungs- und Sozialversicherungsrechts für gerechtfertigt erachtet wurden, lassen sich zwar in diese Richtung interpretieren, stützen sich dabei aber letztlich, wenngleich in einer extensiven Interpretation, auf den herkömmlichen Ausnahmetatbestand der rückwirkenden Beseitigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage¹²⁷. Die nicht von der Hand zu weisenden Widersprüche zwischen den Entscheidungen müssen aufgelöst werden¹²⁸. Eine besondere steuerrechtliche Komponente ist dabei jedoch nicht erkennbar. Letztendlich geht es auch beim Vorwurf überzogener Anforderungen an den rückwirkend agierenden Steuergesetzgeber in Wirklichkeit um eine Herabsetzung des Schutzniveaus, wenn auf die besonderen Erkenntnismöglichkeiten großer Unternehmen (Banken) abgestellt wird, die sich nicht ohne weiteres auf den Wortlaut von Gesetzen verlassen dürfen¹²⁹.

3. Die Bedeutung von Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund

Kritik entzündet sich auch an der Bedeutung der staatlichen Fiskalinteressen in der verfassungsgerichtlichen Judikatur zum Steuerrecht. Das BVerfG lehnt die Berücksichtigung der Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund a priori ab und zwar sowohl gegenüber ungleichmäßiger Belastung¹³⁰ als auch gegenüber rückwirkender Belastung¹³¹. Im staatsrechtlichen Schrifttum finden sich dagegen Stimmen, die den staatlichen Fiskalinteressen mehr Gewicht verschaffen wollen. Philipp Dann argumentiert „Zunächst fragt man sich, wozu Steuern denn sonst dienen sollen, wenn nicht (auch) zu fiskalischen Zwecken; ihr genereller Ausschluss als legitimes Ziel erscheint de-

mokratisch und also auch mit Blick auf Art. 20 Abs. 1, 2 GG höchst fragwürdig¹³²“.

Indes bleibt unklar, was aus dieser Feststellung folgen soll. Denn niemand, auch nicht das BVerfG, bezweifelt, dass die fiskalischen Interessen legitimes Ziel der Steuergesetzgebung sind¹³³. Es ist eben das Fiskalinteresse, das den Eingriff in die Freiheitsrechte, namentlich in Art. 14 GG rechtfertigt. Den Versuch, mittels des Halbteilungsgrundsatzes Grenzen zu ziehen, hat das Gericht 2006 mit dem demokratiestaatlich fundierten Hinweis, dass der Finanzbedarf des Staates Ausdruck der Wählerentscheidung ist¹³⁴, zurückgewiesen. Davon zu unterscheiden ist aber die Frage, ob der Finanzbedarf Ungleichbehandlung oder Rückwirkung rechtfertigen kann¹³⁵. Könnten staatliche Einnahmeinteressen ungleiche oder rückwirkende Lastenausteilung rechtfertigen, wären das Gebot gleichmäßiger Lastenausteilung, der Schutz vor rückwirkender Belastung entwertet. Wer aus den Fiskalinteressen des Staates größere Gestaltungsspielräume abzuleiten sucht, verkennt, dass der entschädigungslose Eigentumseingriff der Steuer – anders als eine Enteignung – zwar durch eben jene Fiskalinteressen gerechtfertigt ist, aber eben nur als gleichmäßiges Gemeinopfer. Die angebliche Beobachtung, entschädigungslose Sonderopfer seien in anderen Bereichen verfassungsrechtliche akzeptierte Normalität, würden andernorts „klaglos“ hingenommen und ohne Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit der Betroffenen auferlegt¹³⁶, findet in der Judikatur des BVerfG keinen Niederschlag¹³⁷; es handelt sich um eine nicht belegte, schlichte Behauptung. Zur Verfolgung allgemeiner haushaltspolitischer Ziele sind Sonderopfer auch nach ständiger außersteuerlicher Rechtsprechung unzulässig¹³⁸.

Dabei ist auch das BVerfG in seiner steuerrechtlichen Judikatur keineswegs blind gegenüber den staatlichen Fiskalinteressen. Zum einen trägt es ihnen – in dogmatisch kaum begründbarer Weise¹³⁹ – im Rahmen der Tenorierung und mit weitreichenden Konsequenzen für den Verfassungsrechtsschutz Rechnung. Bei genauerer Betrachtung sind die ex nunc-Aussprüche mit Übergangsfrist nicht den Besonderheiten von Gleichheitssatzverstößen oder dem Zeitbedarf eines geordneten Gesetzgebungsverfahrens geschuldet, sondern primär Resultat der Rücksichtnahme auf die

127 Die Rechtfertigung wurde darin gesehen, dass „ein Zustand allgemeiner und erheblicher Rechtsunsicherheit eingetreten war und für eine Vielzahl Betroffener Unklarheit darüber herrschte, was rechtens sei“ (BVerfG v. 2.5.2012, 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 41) mit Verweis auf BVerfG v. 12.6.1986, 2 BvL 5/80, BVerfGE 72, 302, 325 f.).

128 Ausf. hierzu Hey, JZ 2014, 500 (503 ff.).

129 Lepsius, JZ 2014, 488 (491).

130 Ständige Rspr., vgl. BVerfG v. 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); BVerfG v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (236 f.).

131 BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 (26 f.).

132 Dann, Der Staat 49 (2010), 630 (633).

133 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II², 2003, S. 578: „Belastungsgrund für alle Steuern ist der Finanzbedarf des Staates.“

134 BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (117).

135 Tipke Die Steuerrechtsordnung, Bd. II², 2003, S. 579: Unterschied zwischen Belastungsgrund und Rechtfertigungsgrund.

136 Droege, StuW 2011, 105 (108).

137 S. nur aktuell BVerwG v. 12.12.2013 – 2 C 49/11, BVerwGE 148, 328 (339): „Den Beamten dürfen keine Sonderopfer zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte auferlegt werden“; zur (unzulässigen) Enteignung aus rein fiskalischen Interessen vgl. BVerfG v. 18.11.1998 – 1 BvR 21/97, NJW 1999, 1176.

138 S. FN 137.

139 S. zur fortwährenden Kritik an der pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG z.B. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, 2013, § 22 Rz. 287.

Verlässlichkeit der Finanz- und Haushaltsplanung¹⁴⁰. Von einer übermäßigen Einengung der finanziellen Spielräume der Politikgestaltung kann zudem auch deshalb keine Rede sein, weil der Gesetzgeber bei gegebenem Gestaltungsspielraum, etwa beim Abbau von Steuervergünstigungen aber auch bei mehreren verfassungskonformen Ausgestaltungen von Fiskalzwecknormen, die finanziellen Auswirkungen durchaus ins Kalkül ziehen kann. Es gibt in der Rechtsprechung des BVerfG keinerlei Anhaltspunkte, dass der Abbau von Steuervergünstigungen gleichheitsrechtlich besonderen Rechtfertigungsanforderungen unterzogen würde¹⁴¹. Nur ist nicht jeder Abzug von der Bemessungsgrundlage eine Steuervergünstigung. Dies verkennen *Lepsius*¹⁴² und *Wernsmann*¹⁴³ in ihrer Kritik an der Entscheidung zur Entfernungspauschale, die vom BVerfG in Einklang mit der wohl h.M. und jedenfalls in vertretbarer Weise eben nicht als Sozialsondern als Fiskalzwecknorm eingeordnet wurde. Auch für die Schließung von – einkommenstheoretisch begründbaren – Ausnahmen von der Steuerbarkeit wie sie im Bereich der privaten Veräußerungsgewinne historisch seit Anbeginn der Einkommensteuer bestanden und die gemeinhin nicht als Steuervergünstigungen verstanden werden, hat das BVerfG keine besondere Rechtfertigung, noch nicht einmal Gleichmäßigkeit bei der Schließung dieser Lücken verlangt¹⁴⁴. Dass das Gericht den Fiskalinteressen des Staates im Steuerrecht keine Bedeutung beimisst bzw. überstrenge Grenzen setzt, stimmt damit, insbesondere auch nach Aufgabe des sog. Halbteilungsgrundsatzes, nicht.

Im Übrigen fügt sich die steuerrechtliche Rechtsprechung auch ganz harmonisch in die allgemeine Rechtsprechungspraxis des BVerfG ein. Auch in anderen Rechtsgebieten, namentlich im Besoldungsrecht¹⁴⁵, sind fiskalischen Interesse allein ungeeignet, die Benachteiligung einzelner Gruppen zu rechtfertigen. Eine Rolle spielt die Finanzierbarkeit dagegen bei der Ausgestaltung sozialer Leistungsgesetze. Dort kann sie Ungleichbehandlungen rechtfertigen¹⁴⁶, wobei auch dort Vorrang die allgemeine Absenkung des

Leistungsniveaus gegenüber dem rein fiskalisch begründeten Ausschluss einzelner Gruppen gleich Bedürftiger hat¹⁴⁷. Die Argumentation verläuft damit analog zum Steuerrecht. Mit der gleichmäßigen Absenkung des Leistungsniveaus korrespondiert die gleichmäßige Anhebung des Steuertarifs. Beides hat Vorrang vor einem fiskalisch motivierten Begünstigungsausschluss bzw. einer Sonderbelastung einzelner Gruppen, soweit dies nicht anderweitig gerechtfertigt werden kann.

IV. Zwischenergebnis: Keine systematischen Übergriffe in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers

Dass Einzelentscheidungen zum Steuerrecht anders hätten ausgehen können, steht nicht zur Diskussion. Die These von der Sonderrolle des Steuerverfassungsrechts, das zu durchweg „strengen“ Ergebnissen gegenüber dem Gesetzgeber führt, lässt sich indes nicht erhärten. Strukturelle Eigenarten ergeben sich aus unterschiedlichen Sachverhaltsvorgaben und dem besonderen Charakter des steuerlichen Eingriffs. Damit unterscheiden sich die Vorbedingungen. Wünschenswert wäre es, das BVerfG würde von durchaus eingängigen, aber zu Missverständnissen führenden Sonderformulierungen absehen. Sie erwecken schnell den Eindruck einer Sonderdogmatik, auch wenn es sich nur um eine Sonderbegrifflichkeit handelt, wobei die Übergänge fließend sein mögen. Insgesamt lässt sich aber feststellen, dass das – mehrheitlich nicht mit einer besonderen Steuerrechtsaffinität verdächtigen Richtern besetzte – BVerfG den erforderlichen gesamtheitlichen Blick leistet und damit eine dogmatische Isolierung des Steuerrechts vermeidet.

Die Kritik am Sonderverfassungsrecht scheint im Gegenteil auf die Forderung nach eben jenem hinauszulaufen¹⁴⁸. Es geht in Wirklichkeit nicht darum, dass im Steuerrecht dieselben Maßstäbe angelegt werden wie in allen anderen Rechtsgebieten, sondern um den Wunsch, das Gericht möge dem Steuergesetzgeber größere Freiheiten lassen als anderen Sachgesetzge-

140 S. z.B. BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (70).

141 Sehr deutlich BVerfG v. 5.2.2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 (1. Leitsatz u. S. 44 f.).

142 *Lepsius*, JZ 2009, 260 (262).

143 Vgl. *Wernsmann*, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (163). Zwar hat der Gesetzgeber auch bei der Berücksichtigung gemischt veranlasseter Aufwendungen Gestaltungsspielräume. Diese sind aber anhand des Veranlassungsprinzips auszufüllen, indem der Gesetzgeber – die private Veranlassung typisierend – Aufwendungen vom Abzug ausschließt, je gewichtiger die privaten Motive sind. Die Begrenzung des Abzugs auf Aufwendungen ab dem 21. Entfernungskilometer war im Hinblick hierauf widersprüchlich und ließ sich auch nicht mit den erwarteten Mehreinnahmen rechtfertigen, da diese keinen veranlassungstheoretischen (sachgerechten) Maßstab für die Typisierung privater Veranlassung liefern.

144 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1 (28 ff.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05, BVerfGE 127, 61 (86).

145 BVerfG v. 31.1.1996 – 2 BvL 39, 40/93, BVerfGE 93, 386 (402); BVerfG v. 18.6.2008 – 2 BvL 6/07, BVerfGE 121, 241 (258); BVerfG v. 1.6.1965, 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, 76 (84): „in aller Regel ... für sich genommen nicht als sachgerechte Gründe anzusehen“; BVerfG v. 30.9.1987, 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (311): „in aller Regel für sich genommen nicht ... ausreichende Legitimation“; BVerfG v. 12.2.2003 – 2 BvL 3/00, BVerfGE 107, 218 (253), wo die Differenzierung der Besoldung in Ost und West für noch gerechtfertigt angesehen wurde, ist in erster Linie durch die besondere Situation des Übergangs infolge der Wiedervereinigung zu erklären (a.a.O., S. 256: „historische Ausnahmesituation“). Zudem wurde die Differenzierung nicht nur mit der Haushaltslage, sondern auch mit den unterschiedlichen Lebenshaltungskosten gerechtfertigt.

146 Z.B. BVerfG v. 7.7.1992 – 1 BvL 51/86, Trümmerfrauen, BVerfGE 87, 1 (46 f.); BVerfG v. 6.12.2005 – 1 BvR 347/98, Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung, BVerfGE 115, 25 (46).

147 BVerfG v. 7.2.2012 – 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240 (258 f.) – Bayerisches Landeserziehungsgeld.

148 Ähnlich *Tipke*, StuW 2014, 273 (283).

bern, möge sich zurücknehmen auf Willkürprüfung und Evidenzkontrolle¹⁴⁹. Ganz deutlich wird dies bei *Philipp Dann*, wenn er feststellt, das Steuerrecht zähle zu den Bereichen, „die grundsätzlich und notwendig weite Gestaltungsspielräume ... vorsehen“¹⁵⁰.

V. Bedarf es eines zurückgenommenen Kontrollmaßstabs im Steuerrecht?

1. Kompromisshaftigkeit der Steuergesetzgebung?

Eine der Prämissen, auf der die Kritik an der Rechtsprechung des BVerfG zum Steuerrecht beruht, ist dessen besondere Kompromisshaftigkeit¹⁵¹. Diese stehe (überzogenen) Rationalitätserwartungen entgegen¹⁵².

Es handelt sich zunächst um eine Zustandsbeschreibung. Rechtstatsächlich zwingt das Zustimmungserfordernis des Art. 105 Abs. 3 GG zu Kompromissen zwischen Haushaltsinteressen des Bundes und der Länder. Auch ist richtig, dass im Steuerrecht insbesondere durch Gegensätze zwischen Fiskal- und Sozialzwecken, zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Vollzugstauglichkeit, zwischen wirtschaftspolitischem und fiskalpolitischem Verständnis¹⁵³, zwischen nationaler und internationaler bzw. europäischer Perspektive eine Vielzahl unterschiedlicher, vielfach gegenläufiger Zielsetzungen aufeinander prallen. Dies ist jedoch in anderen Rechtsgebieten nicht grundsätzlich anders. Weder Zustimmungspflicht noch Interessenpluralität sind Spezifika des Steuerrechts, die erklären würden, warum das Steuerrecht kompromissbehafteter ist als andere Regelungsbereiche. Möglicherweise steht hinter der Forderung nach überprüfungsfreien Gestaltungsspielräumen auch die – allerdings in Steuerrechtswissenschaft und Rechtsprechung überwundene – These von der fehlenden Sachgesetzlichkeit des Steuerrechts¹⁵⁴. Es ist jedoch keineswegs so, als ließe sich die Steuerpflicht an beliebige Tatbestände knüpfen, sondern nur an solche die finanzielle Leistungsfähigkeit abbilden.

Der Umstand, dass Steuergesetze außer in den Fällen des Art. 106 Abs. 1 GG zustimmungspflichtig sind, kann aus Sicht des Bürgers keine herabgesetzten Maßstäbe begründen. Abgesehen davon, dass sich eine derartige Schlussfolgerung nicht auf das Steuerrecht beschränken ließe, dient die Zustimmungspflicht nicht der Ausweitung gesetzgeberischer Spielräume und der Reduktion des Grundrechtsschutzes, sondern allein dem föderalen Interessenausgleich¹⁵⁵.

Ebenso wenig kann der grundrechtliche Kontrollmaßstab reduziert werden, weil die Kontrolle „mehr als in anderen Politikfeldern ... durch den politischen Prozess gewährleistet ist, sei es durch die Kompromisszwänge, sei es unmittelbar durch Wahlen“¹⁵⁶. Die Diskussion um Steuerrechtsänderungen mag politisch verlaufen und unter Kompromisszwängen stehen, führt aber zu unmittelbaren Eingriffen in die grundrechtlich geschützte Freiheit des Einzelnen. Versagt die mäßigende Wirkung politischer Kontrolle, muss eine solche durch das BVerfG möglich bleiben.

Überdies verdeckt der Hinweis auf öffentlichkeitswirksame Wahlkampfdiskussionen, dass diese nur einen kleinen Teil der alltäglichen Steuergesetzgebungsrealität ausmachen. Unter der Kontrolle der Öffentlichkeit stehen Struktur- und Steuertariff Fragen, die auch in der Rechtsprechung des BVerfG als Entscheidungen des Gesetzgebers auf der „ersten Stufe“¹⁵⁷ (Auswahl von Steuergegenstand und Bestimmung des Steuersatzes) der verfassungsgerichtlichen Kontrolle weitgehend entzogen werden. Die darunter liegenden Belastungsentscheidungen zeichnen sich dagegen ganz im Gegenteil durch ein erhebliches Defizit parlamentarischer Kontrolle aus. Das Gros der Parlamentarier versteht Inhalt und Wirkungen der von ihnen beschlossenen Steuergesetze nur sehr begrenzt. Damit kommt dem Bundesfinanzministerium als Teil der Exekutive eine herausgehobene Machtposition in der Steuergesetzgebung zu („Parlament als Leihmutter der Finanzverwaltung“¹⁵⁸). Es wäre ein fataler Fehler, wenn das BVerfG geblendet von der nur einen verschwindend geringen Teil betreffenden

149 Sehr deutlich bei *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630 (637), der eine „Selbstbeschränkung auf eine Evidenzkontrolle“ fordert, „die insbesondere die Rechtsprechung zum Steuerrecht kennzeichnen sollte“. Warum dies insbesondere für das Steuerrecht gelten soll, wird freilich nicht begründet. Auch *Lepsius*, JZ 2009, 260 (263), wirft dem BVerfG vor, den „Konsens der Selbstbeschränkung auf die Evidenzkontrolle“ aufgegeben zu haben.

150 *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630 (644).

151 *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630 (633); *Lepsius*, JZ 2014, 488 (495); *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261): „In kaum einem Politikfeld muss die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers größer sein. Denn beim Steuerrecht handelt es sich um ein eminent politisches Rechtsgebiet, das einerseits instrumentell, andererseits interessengeleitet eingesetzt immer im Zentrum der politischen Auseinandersetzung stehen und nicht selten wahlentscheidend sein wird. ... Schließlich stellen Steuergesetze typischerweise Kompromisse dar: zwischen den Koalitionsparteien und zusätzlich, wegen Art. 105 Abs. 3 GG, zwischen Bund und Ländern und den Ländern untereinander. Im Steuerrecht tobt der Wettbewerb der Ideen. Hier, wo sonst, regiert der Kompromiss.“

152 In diese Richtung für den Bereich der Agrarsubventio-

nen BVerfG v. 14.10.2008 – 1 BvF 4/08, BVerfGE 122, 1 (36): Erweiterung der gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume im Hinblick auf die besondere Kompromisshaftigkeit einer Regelung. Auf das steuerliche Eingriffsrecht ist dieser Gedanke aus dem Subventionsrecht jedoch nicht übertragbar.

153 Ersteres spielt freilich in der Bundesrepublik eine untergeordnete Rolle. Abgesehen von der Subventionspolitik durch Steuervergünstigungen tritt die wirtschaftspolitische Dimension des Steuerrechts gegenüber der fiskalischen regelmäßig in den Hintergrund. Das Wirtschaftsministerium spielt in der steuerpolitischen Debatte eine bedauerlich untergeordnete Rolle.

154 So in der Vergangenheit insbesondere *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, 1993, 45 f.; *Kruse*, StuW 1990, 322 (24); *Flume*, StbJb. 1967/68, 63 ff.; relativierend *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 4 AO Rz. 362a, der betont, dass es jedenfalls eine Sachgesetzlichkeit der Ausgestaltung von Steuern gibt.

155 *Pieroth*, in *Jarass/Pieroth*, GG¹³, Art. 77 Rz. 4; *Burghart*, in *Leibholz/Rinck*, Art. 78 GG, Rz. 13 f.

156 *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261).

157 S. oben III. 1. b).

158 *Borgmann*, Stbg. 1989, 392 (393).

Steuerpolitikdebatte in Wahlkampfzeiten „seine Kontrolllichte getrost zurücknehmen und auf die Selbstkontrolle im politischen Prozess vertrauen“¹⁵⁹ würde und ginge gänzlich an der Realität steuergesetzlicher Grundrechtseingriffe vorbei. Nicht umsonst spricht sich *Wolfgang Schön* überzeugend für die Überwindung institutioneller Defizite demokratischer Steuer-gesetzgebung durch eine „kraftvolle grundrechtliche Kontrolle“¹⁶⁰ aus.

Auch die in der Tat intensive Lobbyarbeit in den von der Parlamentsöffentlichkeit nicht wahrgenommenen Feldern der Steuergesetzgebung kann eine Zurücknahme der Kontrolllichte nicht begründen. Ganz im Gegenteil, birgt gerade die – eben nicht parlamentarisch institutionalisierte – Lobbyarbeit die Gefahr der verfassungswidrigen Berücksichtigung von Gruppeninteressen¹⁶¹. Im Übrigen ist keineswegs klar, ob das Steuerrecht tatsächlich wesentlich stärker als andere Rechtsgebiete, man denke an Gesundheitswesen oder Industriepolitik, durch Lobbyarbeit beeinflusst ist.

Ohne dass hier einer verfassungsgerichtlichen Sonderdogmatik das Wort geredet werden soll, gibt es ein entscheidendes Argument, das nicht nur gegen die Zurücknahme, sondern eher für ein Mehr als für ein Weniger der Kontrolle spricht: Wie kein anderes Rechtsgebiet verfolgt der Gesetzgeber im Steuerrecht Eigeninteressen. Steuermindereinnahmen verkürzen politische Gestaltungsmöglichkeiten, Steuermehreinnahmen ermöglichen ein Mehr an Gestaltung. Dies versteht auch der steuerrechtlichen Themen ansonsten fernstehende Parlamentarier. In anderen Verfahren bezeichnet man derlei als Befangenheit, aus der ein ganz besonderes Kontrollbedürfnis resultiert. *Fritz Ossenbühl* bringt es auf den Punkt: „Wo es um Geld geht, ob im Steuerrecht oder beim Finanzausgleich, müssen ratio und Rechtsgefühl oft genug dem finanziellen Kalkül weichen“¹⁶². Dies ist trotz der – zumeist unterschätzten – Rückwirkungen des Finanzausgleichs auf den einzelnen Bürger bei der staatsinternen Verteilung von Geldern möglicherweise noch hinnehmbar. Dem Finanzausgleich wohnt ein Moment des Aushandelns inne. Das Steuerrecht greift indes unmittelbar in die Freiheit der Steuerpflichtigen ein. Will man festhalten am Schutz von Freiheit und Eigentum, darf die Kontrolllichte, wenn sie nicht verstärkt werden muss, so keinesfalls zurückgenommen werden.

2. Abgesenkter Verfassungsrechtsschutz für Unternehmen?

Oliver Lepsius bekräftigt die Forderung nach Absenkung der verfassungsgerichtlichen Prüfintensität noch einmal für den Bereich des Unternehmensteuerrechts¹⁶³. Im steuerrechtlichen Schrifttum wird genau entgegengesetzt die herabgesetzte Kontrolllichte für unternehmensteuerrechtliche Vorschriften beklagt¹⁶⁴.

Es ist augenfällig, dass das BVerfG dem Unternehmensteuergesetzgeber größere Spielräume einräumt¹⁶⁵. Die überwiegende Zahl der Beanstandungen steuerrechtlicher Normen durch das BVerfG betrifft natürliche Personen. Im Unternehmensteuerrecht werden die Maßstäbe stark aufgelockert. Im Recht der indirekten Steuern versagt die Kontrolle nahezu vollständig. Dies liegt zum einen an der überproportional hohen Erfolgsquote von Art. 6 GG und dem Schutz des Existenzminimums, lässt sich aber auch in den auf den allgemeinen Gleichheitssatz gestützten Verfahren nachweisen¹⁶⁶. Seine steuerrechtliche Gleichheitssatzdogmatik hat das BVerfG anhand der Einkommensteuer der natürlichen Person entwickelt und zum Teil auch auf diese beschränkt¹⁶⁷, freilich ohne für diese unterschiedlichen Maßstäbe dogmatisch tragfähige Begründungen anzuführen. Möglicherweise liefert *Lepsius* hierfür das dogmatische missing link.

So bemerkt er zu der von ihm scharf kritisierten Entscheidung des BVerfG zur Rückwirkung des KAGG: „Sie die Bank kauft sich die Experten, um die Rechtslage zu ihren Gunsten auszulegen.“¹⁶⁸ Weiter formuliert er:

„Lieschen Müller ist anders zu behandeln als eine Kapitalgesellschaft; bei juristischen Personen ist überdies zwischen kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMUs) und Konzernen zu differenzieren. Juristische Personen, die aufgrund ihrer Organisationsstruktur und ökonomischen Machtfülle andere rechtliche Gestaltungs- und Informationsmöglichkeiten als der kleine Mann haben, tragen die Beweislast, warum sie angesichts ihrer organisatorischen und ökonomischen Möglichkeiten eine unklare Rechtslage nicht erkannt haben, sondern trotzdem Dispositionen getroffen haben, für die sie nun Vertrauensschutz begehren“¹⁶⁹.

Die geäußerten Zweifel an einer Gleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen für Zwecke der Vertrauensschutzdogmatik betreffen die Vorhersehbarkeit der Rechtsänderung und die Frage, ob es hierfür auf die individuellen Erkenntnismöglichkeiten ankommt. Dies ist eine Betrachtung, die sich etwa auch in der Vertrauensschutzrechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs findet¹⁷⁰. Die Forderung nach

159 So de Vorschlag von *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261).

160 *Schön*, StuW 2013, 289 (295).

161 *Tipke*, StuW 2014, 273 (276).

162 *Ossenbühl*, in FS 50 Jahre BVerfG, 2001, 33 (43).

163 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (492 und passim).

164 *Schulze-Osterloh*, in FS Raupach, 2006, 531 f.; *Hey*, StbJb. 2007/08, 19 (50); *Drüen*, Ubg 2009, 23 ff.; *Hey*, in FS Herzog, 2010, 7 (8 ff.).

165 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (§ 32c EStG); BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (Gewerbesteuer); BVerfG v. 12.5.2009, 1 BvR 23/00, BVerfGE 123, 111 (Jubiläumsrückstellung); BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (§ 8b KStG).

166 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Penderpauschale); BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE

126, 268 (häusliches Arbeitszimmer); beide Erbschaftsteuerentscheidungen (BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 Erbschaftsteuer I; BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 Erbschaftsteuer II) richteten sich zumindest mittelbar gegen die Begünstigung von Unternehmen.

167 Zutreffende Beobachtung von *Osterloh/Nußberger*, in Sachs (Hrsg.), GG7, Art. 3 Rz. 169 ff.

168 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (492).

169 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (499).

170 Hierzu *Booß*, in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union⁴⁰, Art. 37 EGV, Rz. 27; *Scheuing*, in Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht², § 6 Rz. 41; *Hanf*, ZaöRV 1999, 51, 55 f.; *Gilsdorf*, RIW 1983, 22 (26).

Abstufung des Schutzes in Abhängigkeit zur ökonomischen Situation bzw. rechtlichen Struktur des Betroffenen wird von *Lepsius* aber auch auf den Bereich der Grundrechte bezogen¹⁷¹. Grundrechte werden in seinem demokratiestaatlichen Verfassungsverständnis vornehmlich als Minderheitenschutz verstanden. Auch wird die Frage notwendiger Differenzierung zwischen natürlichen und juristischen Personen aufgeworfen.

Inwieweit sich eine derartige Tendenz auch in anderen Rechtsgebieten findet, bedürfte gründlicherer Untersuchung, die vor allem auch das Annahmeverhalten des BVerfG mit einbeziehen müsste. Aus einer überschlägigen Analyse der Rolle von (Groß)unternehmen in den Senatsentscheidungen seit dem Jahr 2000 lässt sich jedenfalls nicht folgern, dass das BVerfG im Steuerrecht unternehmensfreundlicher agiert als in anderen Rechtsgebieten¹⁷².

Gegen eine Herabsetzung des Grundrechtsschutzes nach wirtschaftlicher Größe bzw. rechtlicher Organisationsstruktur lässt sich vieles sagen. Art. 19 Abs. 3 GG trägt dem Umstand Rechnung, dass die Bildung juristischer Personen und der Zusammenschluss zu gemeinsamem wirtschaftlichem Handeln Ausdruck der Wahrnehmung ökonomischer Freiheit des einzelnen ist. Hinter juristischen Personen stehen natürliche. Im „Durchgriff“¹⁷³ bzw. „Durchblick“¹⁷⁴ auf den Menschen wird die Rechtfertigung des Grundrechtsschutzes der juristischen Person gesehen. Der Schutz der juristischen Person vor verfassungswidriger Besteuerung dient gleichzeitig dem Schutz der kleinsten ihrer Kleinanleger. Nicht die juristische Person ist im Endeffekt Steuerträger, sondern – ungeachtet der im Einzelnen nicht ganz klaren Überwälzungsmechanismen – in jedem Fall auch der Anleger, weil sein Dividendenanspruch unmittelbar vom Nachsteuergewinn der ausschüttenden Körperschaft berührt wird. Deshalb geht – jedenfalls für steuerliche Zwecke – auch eine Differenzierung nach Unternehmensgröße fehl. Hinter einem Großkonzern können besonders viele Kleinanleger stehen (Stichwort „Volksaktie“). Zudem ist Grundrechtsschutz nicht generell kapitalisierbar¹⁷⁵. Der Schutz kann nicht davon abhängen, ob der Betroffene es sich leisten kann, verletzt zu werden. Der Schwere des Eingriffs bzw. dem Ausmaß der Ungleichbehandlung wird im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung Rechnung getragen. Auch die Verschärfung des Schutzes der natürlichen Person im Bereich

des Existenzminimums durch Art. 1 GG trägt zu einer Abstufung bei. Für eine generelle Herabsetzung des Schutzes nach Unternehmensgröße, ökonomischer Machtfülle oder Organisationsstruktur ist, auch wenn die unternehmensteuerrechtliche Rechtsprechung des BVerfG durchaus derartige Tendenzen zeigt¹⁷⁶, darüber hinaus kein Raum.

VI. Fazit

Die Kritik der Staatsrechtslehre entzündet sich an einzelnen Entscheidungen zugunsten der Steuerpflichtigen und zieht hieraus generalisierende Schlussfolgerungen, wohlgernekt ohne die Gesamtheit der BVerfG-Rechtsprechung auf dem Gebiet des Steuerrechts in den Blick zu nehmen und ohne diese in den Gesamtkontext der Entscheidungspraxis des BVerfG einzuordnen.

Diese Engführung der Argumentation anhand einzelner Entscheidungen wirft ein Licht auf die Folgen der zunehmenden disziplinären Differenzierung. Wissenschaftspolitik predigt beständig Interdisziplinarität. Dabei ist der Dialog innerhalb der Disziplinen kaum minder prekär. Historisch fand der Zugang zum Steuerrecht als klassisches Eingriffsrecht aus den Staatswissenschaften statt, ohne dass den Besonderheiten dieses Rechtsgebiets viel Beachtung geschenkt wurde¹⁷⁷. Mit der Entwicklung einer modernen Steuerrechtswissenschaft ab den 1960er Jahren hat sich dies gewandelt. Das Steuerrecht hat sich emanzipiert, eigene dogmatische Strukturen entwickelt. Verfassungsrechtliche Fragen werden abseits des allgemeinen staatsrechtlichen Diskurses erörtert.

So begrüßenswert die Herausbildung einer eigenständigen Steuerrechtswissenschaft ist¹⁷⁸, so darf hierüber der Dialog mit dem Staatsrecht nicht ins Hintertreffen geraten¹⁷⁹. Interdisziplinarität fängt nicht erst im Austausch mit Wirtschaftswissenschaftlern, Soziologen und Historikern statt, sondern auch innerdisziplinär. Andernfalls besteht in der immer stärker ausdifferenzierten Rechtswissenschaft die Gefahr der Entstehung rechtsdogmatischer Parallelwelten¹⁸⁰. Wir brauchen die Kontroverse und den Dialog sowohl interdisziplinär als auch innerdisziplinär. Möge *Steuer und Wirtschaft* auch in Zukunft der Ort dieser Auseinandersetzung sein.

171 *Lepsius*, Der Staat 52 (2013), 157 (183 f.).

172 Die nichtsteuerrechtlichen Entscheidungen ergingen zu gut 50 % zugunsten der Unternehmen, im steuerrechtlichen Bereich waren Unternehmen nur zu etwa 30 % erfolgreich.

173 BVerfG v. 2.5.1967, 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362 (369); BVerfG v. 14.4.1987, 1 BvR 775/84, BVerfGE 75, 192 (195).

174 BVerfG v. 8.7.1982, 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, 82 (101).

175 Kein „Dulde und liquidiere“, s. *Bethge*, VVDStRL 57 (1997), 7 (44).

176 Vgl. *Sachs*, in *Sachs* (Hrsg.), GG⁷, 2014, Art. 19 Rz. 58.

177 Z.B. *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 13, 1924, 315 ff.

178 Zur Eigenentwicklung des Steuerrechts *Waldhoff*, DV 41 (2008), 259.

179 So auch der Appell von *Tipke*, StuW 2014, 273 (285).

180 Dabei kann es nicht darum gehen, Spezialist in der jeweils anderen Materie zu werden. Freilich dürfte man als Voraussetzung steiler Thesen zum Steuerverfassungsrecht auch aus der Feder von Staatsrechtslehrern die Wahrnehmung der Grundstrukturen und Sachgesetzmäßigkeiten des Steuerrechts verlangen dürfen. So geht *Lepsius'* Kritik an der Entscheidung zur Entfernungspauschale schlicht fehl, wenn sie auf der – nicht weiter belegten – Annahme fußt, es handle sich um eine Steuervergünstigung (JZ 2009, 260, 262 oben). Man kann diese Auffassung (möglicherweise) vertreten, aber die hieraus abgeleitete Kritik der BVerfG-Entscheidung geht fehl, weil die Entscheidung eben nicht von dieser Einordnung ausgeht.

Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften

Prof. Dr. RALF MAITERTH/M.Sc. MALTE CHIRVI, Humboldt-Universität zu Berlin*

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Auswirkungen alternativer Besteuerungsformen auf die Steuerbelastung von Ehepaaren
- III. Höhe und Zusammensetzung des Splittingeffekts
- IV. Rechtsprechung des BVerfG
- V. Ehegattensplitting in den Steuerwissenschaften
 - 1. Beurteilung des Ehegattensplittings im juristischen Schrifttum
 - a) Ehegattensplitting in der juristischen Literatur äußerst umstritten
 - b) Ehegattensplitting und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
 - c) Förderung der Institution Ehe anstelle von Familien
 - d) Diskriminierung insbesondere von Frauen
 - 2. Ehegattensplitting in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre
 - 3. Ehegattensplitting in der Finanzwissenschaft
 - a) Wandel in der Beurteilung des Ehegattensplittings
 - b) Ehegattensplittings in der „normativen“ Finanzwissenschaft
 - c) Ehegattensplitting in der „empirischen“ Finanzwissenschaft und der Optimalsteuertheorie
 - d) Weitere Argumente gegen das Ehegattensplitting
- VI. Fazit

I. Einleitung

Das Ehegattensplitting ist spätestens seit der letzten Bundestagswahl wieder in den Fokus der politischen und wissenschaftlichen Diskussion gerückt. Während die *CDU/CSU* sich für eine Beibehaltung des Ehegattensplittings ausspricht und sogar Überlegungen in Richtung eines Familiensplittings anstellt, wollen die übrigen im Bundestag vertretenen Parteien das Ehegattensplitting abschaffen. An dessen Stelle soll eine Individualbesteuerung treten, wobei die Ansichten auseinander gehen, wie diese ausgestaltet sein soll. Während die Partei *DIE LINKE* eine „reine“ Individualbesteuerung anstrebt, haben sowohl die *SPD* als auch *Bündnis 90/Die Grünen* eine Individualbesteuerung mit begrenztem Einkommenstransfer zwischen den Ehegatten und somit ein Realsplitting auf ihrer Agenda.

Auch in den Steuerwissenschaften wird das Ehegattensplitting seit langem kontrovers diskutiert. Während das Ehegattensplitting in der rechtswissenschaftlichen Literatur, der Rechtsprechung des BVerfG folgend, trotz heftiger Kritik mehrheitlich als sachgerecht angesehen wird, überwiegen in der Finanzwissenschaft und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre die Stimmen, die eine Abschaffung des Ehegattensplittings fordern.

Befürworter des Ehegattensplittings betonen den Einkommenstransfer, der in einer Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft stattfindet und steuerlich zu berücksichtigen sei. Zudem beeinflusse das Ehegattensplitting die innerfamiliäre Arbeitsteilung nicht und biete auch keinen Anreiz zur Steuergestaltung. Die Kritik am Ehegattensplitting richtet sich gegen

die Bevorzugung von (Einverdiener-)Ehepaaren mit hohen Einkommen und die fehlende Familienförderung. Auch die negativen Erwerbsanreize für Ehefrauen spielen eine wichtige Rolle. Zudem ist das Ehegattensplitting dem Verdacht ausgesetzt, überkommene Strukturen zu konservieren und das Patriarchat zu stützen, kurzum das Ehegattensplitting gilt als frauenfeindlich.

Die Diskussion über das Ehegattensplitting ist nicht neu, sondern wird seit langem und oftmals sehr emotional geführt. Dies mündet in den Vorwürfen, das Splitting sei „frauenfeindlich und kann Familien zerstören“¹ und „arbeitsmarktpolitisch ein Skandal“² sowie der Bezeichnung gutsituierter nicht erwerbstätiger Ehefrauen als „kuchenfressende Pelztierchen“³. Es wird auch vom „Millionärsgattinnen-Effekt“⁴ gesprochen. Den Gegnern des Ehegattensplittings wird eine „pathologische Fixierung auf einen nicht vorhandenen ‚Splittingvorteil‘ attestiert“⁵. Eine Einigung über die zweckmäßige Besteuerung von Ehepaaren konnte bislang nicht erzielt werden und ist auch zukünftig kaum zu erwarten.

Der folgende Beitrag zeigt die wesentlichen Argumentationslinien für und wider das Ehegattensplitting in den drei Steuerwissenschaften auf. Ein kompletter Literaturüberblick über das nahezu unüberschaubare Schrifttum zum Ehegattensplitting ist dagegen nicht beabsichtigt. Ebenso werden nicht sämtliche der angeführten Argumente dargestellt. Auch wird bei den – aus Sicht der Autoren – wesentlichen Punkten nicht jegliche Verästelung in der Argumentationsführung dargelegt. All dies würde den Umfang des Beitrags sprengen. Vielmehr wird der Versuch unternommen,

* Prof. Dr. Ralf Maiterth ist Inhaber der KPMG-Stiftungsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin, Forschungsprofessor am DIW und Vorstandsmitglied des Arbeitskreises Quantitative Steuerlehre (arqus). M.Sc. Malte Chirvi ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

1 Konrad, Zeit Online v. 15.8.2002 sowie Die Zeit 2002, Ausgabe 34.

2 So laut Spiegel-Online v. 15.10.2013 der ehemalige SPD Kanzlerkandidat Peer Steinbrück.

3 Lang, StuW 1983, S. 114, spricht dabei von „neidvoller Polemik gegen die Ehefrauen der Spitzenverdiener“.

4 Menzel, Gutachten D zum 50. Deutschen Juristentages, 1974, S. D 175.

5 Homburg, StuW 2000, S. 264.

die grundlegenden Argumente für bzw. gegen das Ehegattensplitting in den einzelnen Steuerwissenschaften herauszuarbeiten.

II. Auswirkungen alternativer Besteuerungsformen auf die Steuerbelastung von Ehepaaren

Im Folgenden werden drei mögliche Formen der Ehegattenbesteuerung, die im vorliegenden Beitrag eine Rolle spielen, kurz dargestellt. Auf die „rohe“ Haushaltsbesteuerung, die in Deutschland bis zum Jahr 1957 existierte und bei der das Einkommen beider Eheleute zusammengerechnet und dem Regeltarif unterworfen wird, wird nicht eingegangen.⁶

Beim gegenwärtigen Ehegattentarifsplitting, nachfolgend Ehegattensplitting genannt, werden das zu versteuernde Einkommen des Mannes (Y_M) und der Frau (Y_F) zusammengerechnet und zur Berechnung der Einkommensteuer (T) auf die Ehegatten so verteilt, als hätte jeder 50 % des gemeinsamen Einkommens erzielt.⁷

$$1) T = T[(Y_M + Y_F)/2] \cdot 2$$

Im Fall der („reinen“) Individualbesteuerung wird jeder Ehegatte eigenständig besteuert und die Ehe bleibt unberücksichtigt:

$$2) T = T(Y_M) + T(Y_F)$$

Eine dritte Form der Ehegattenbesteuerung ist das sog. Ehegattenrealsplitting. Es handelt sich um eine Individualbesteuerung, bei der ein Betrag (U) beim besser verdienenden Ehegatten, welcher annahmegemäß der Ehemann ist, abgezogen werden kann und beim anderen Ehegatten zu versteuern ist (Realsplitting):

$$3) T = T(Y_M - U) + T(Y_F + U), \text{ mit } U = \text{Min}$$

Sofern keine Begrenzung des Einkommenstransfers auf einen Höchstbetrag (H) erfolgt, wirken das Realsplitting und das Ehegattensplitting identisch. Eine restriktive Variante des Realsplittings, wie sie von *Bündnis 90/DIE GRÜNEN* ins Spiel gebracht wurde, sieht vor, dass der Grundfreibetrag beim besser verdienenden Ehegatten lediglich insoweit abgezogen werden darf, wie er das Einkommen des anderen Ehegatten übersteigt.

III. Höhe und Zusammensetzung des Splittingeffekts

Im Zusammenhang mit den Verteilungswirkungen des Ehegattensplittings steht der maximale tarifliche Splittingeffekt⁸ in der Kritik. Dieser entspricht der Steuerersparnis eines Ehepaars gegenüber einer Individualbesteuerung und beträgt gegenwärtig 15.761 €. Der Splittingeffekt setzt sich aus drei Komponenten zusammen:

6 Die mit dieser Besteuerung verbundene „marriage penalty“ wird einhellig kritisiert (vgl. *Carpenter/Lassila/Smith*, JLERI 2013, S. 107-130; *Feldmann/Fichtner*, Mercatus Center WP 12-24 2012, S. 1-16).

7 Genau genommen werden die Summe der Einkünfte der Ehegatten zusammengerechnet, davon die gesamten Sonderausgaben sowie die außergewöhnlichen Belastungen abgezogen und das sich danach ergebende zu versteuernde Einkommen wird gleichmäßig auf die Ehegatten verteilt.

1. Den doppelt gewährten Grundfreibetrag. Der maximale Grundfreibetragsseffekt macht 3.509 € (42 % v. 8.354 €) aus.
2. Den Entlastungseffekt in der direkten Progressionszone, der sich auf maximal 4.730 € beläuft.
3. Die Steuerentlastung im Rahmen der „Reichensteuer“. Diese beträgt maximal 7.522 € (3 % v. 250.731 €).

Die Gegner des Ehegattensplittings stellen regelmäßig auf den maximalen (absoluten) Splittingeffekt⁹ ab, der knapp zur Hälfte auf die „Reichensteuer“ zurückzuführen ist und nur bei Alleinverdiener-Ehepaaren mit einem zu versteuernden Einkommen über 501.460 € zum Tragen kommt. Sobald beide Ehegatten ihren Beitrag zum Familieneinkommen leisten, geht der Splittingeffekt merklich zurück, wie Abbildung 1 belegt.

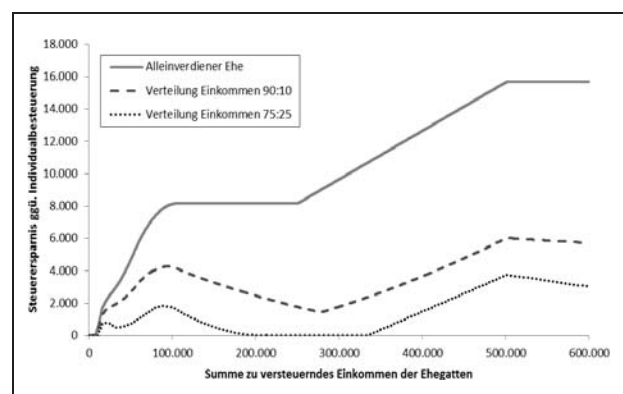


Abbildung 1: Splittingeffekt bei unterschiedlicher Verteilung des Einkommens

Bereits bei einer Einkommensverteilung im Verhältnis 90:10 unterschreitet der Splittingeffekt deutlich seinen Maximalwert. Bei einer Einkommensverteilung im Verhältnis 75:25, wie sie im Mittel bei deutschen Ehepaaren in etwa vorliegt¹⁰, liegt der maximale Splittingeffekt nahezu immer unter 2.000 €. Selbst in der Spitze übersteigt er 4.000 € nicht. Im Fall der Gleichverteilung der Einkommen beider Ehegatten beträgt der Splittingeffekt unabhängig von der Einkommenshöhe 0 €.

IV. Rechtsprechung des BVerfG

Eine („rohe“) Haushaltsbesteuerung, bei der das eheliche Gesamteinkommen dem Grundtarif unterworfen wird, ist verfassungswidrig. Dies hat das BVerfG am 17.1.1957 (1 BvL 4/54) für die bis dahin in Deutschland geltende Haushaltsbesteuerung entschieden. Der Gesetzgeber hat darauf mit der Einführung des Ehegattensplittings im Jahre 1958 reagiert.

8 Zudem bewirkt das Ehegattensplitting einen Verlustausgleich zwischen positiven und negativen Einkünften der Ehegatten, was jedoch eher selten adressiert bzw. kritisiert wird (anders *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, 1998, S. 93).

9 Sie sprechen von einem „Splittingvorteil“. Da dieser jedoch eine Individualbesteuerung als „richtige“ Form der Ehegattenbesteuerung impliziert, verwenden wir den neutralen Begriff „Splittingeffekt“.

10 Aus der Einkommensteuerstatistik 2007 ergibt sich in etwa diese Verteilung.

Ob das Ehegattensplitting verfassungsrechtlich zwingend ist, lässt sich nicht zweifelsfrei sagen. Es ist in jedem Fall verfassungskonform. Das BVerfG führt in seiner Entscheidung vom 3.11.1982 aus: „Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, dass zusammenlebende Ehegatten eine Gemeinschaft des Erwerbs- und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat. [...] Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet. Diese Ehegattenbesteuerung steht auch in Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, dass das während der Ehe Erworbenene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist.“ Ferner handele es sich beim Ehegattensplitting um „keine beliebig veränderbare Steuer, Vergünstigung“, sondern [...] eine [...] sachgerechte Besteuerung“.¹¹ Die Sichtweise der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft hat das BVerfG erst jüngst in seiner Entscheidung zur Anwendung des Splittingverfahrens auf eingetragene Lebenspartnerschaften bestätigt.¹²

Eine Individualbesteuerung erscheint dagegen unzulässig, da das BVerfG die Steuerfreistellung des familiären Existenzminimums fordert.¹³ Daher steht dem Gesetzgeber wohl bestenfalls ein Realsplitting mit übertragbarem Grundfreibetrag als Minimalform der steuerlichen Berücksichtigung der Ehe offen.

V. Ehegattensplitting in den Steuerwissenschaften

1. Beurteilung des Ehegattensplittings im juristischen Schrifttum

a) Ehegattensplitting in der juristischen Literatur äußerst umstritten

Das Ehegattensplitting ist im steuerjuristischen Schrifttum äußerst umstritten, wenn es um den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft geht.

Die Einschätzung reicht von „Fremdkörper im deutschen Einkommensteuerrecht“¹⁴ bis zu „verfassungsrechtlich gebotene Form der Ehegattenbesteuerung“¹⁵.

Weitgehende Einigkeit herrscht dagegen darüber, wie die adäquate Besteuerung der beiden (vertraglichen) Rechtsstände „Gütertrennung“ und „Gütergemeinschaft“ aussehen sollte.¹⁶

Im Fall der Gütertrennung verfügen die Eheleute über zwei getrennte Vermögensmassen. Die Einkünfte eines Ehegatten fließen in seine Vermögensmasse und sein Partner hat zivilrechtlich weder während der Ehe noch nach deren Beendigung einen Anspruch auf dieses Vermögen und die daraus resultierenden Einkünfte. Von daher wird argumentiert, dass sich die Eheleute wissentlich gegen ein gemeinsames Wirtschaften entschieden hätten, und von daher eine Individualbesteuerung der Ehegatten angezeigt sei.¹⁷

Haben Eheleute vertraglich eine Gütergemeinschaft vereinbart, wird das Vermögen der Partner gemeinschaftliches Vermögen (Gesamtgut), und die erzielten Einkünfte fallen ebenfalls unter dieses Gesamtgut.¹⁸ Die Ehegatten vereinnahmen das gemeinschaftliche Einkommen damit zivilrechtlich jeweils zur Hälfte, so dass das Ehegattensplitting als gerechtfertigt gilt.¹⁹

Ansonsten ist das Ehegattensplitting unter Juristen nach wie vor äußerst umstritten.²⁰ Die Diskussion über das Ehegattensplitting weist unterschiedliche Facetten auf, die zugunsten oder gegen das Ehegattensplitting angeführt werden.

b) Ehegattensplitting und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

aa) Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft

In Übereinstimmung mit der Auffassung des BVerfG sehen die Befürworter des Ehegattensplittings in der Ehe eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft.²¹ Da im Rahmen der Erwerbsgemeinschaft steuerliche Leistungsfähigkeit vom Ehegatten, der das höhere (Markt-)Einkommen erzielt, auf den Ehegatten mit dem niedrigeren (Markt-)Einkommen übertragen werde, bewirke das Splittingverfahren eine Besteuerung

11 BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78; 1 BvR 1335/78; 1 BvR 1104/79; 1 BvR 363/80, Rz. 105.

12 BVerfG v. 7.5.2013, 2 BvR 909/06; 2 BvR 1981/06; 2 BvR 288/07.

13 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93.

14 Schuler-Harms, FPR 2012, S. 298.

15 Merkt, DStR 2009, S. 2226.

16 Vgl. dazu Seer, in: Drenseck/Seer, FS für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, S. 364 f.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung², 2000, S. 376 ff.; Vogel, in: Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, 1974, S. L 182; Vogel, StuW 1999, S. 208; Vollmer (FN 8) S. 93.

17 Vgl. Felix, in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 81 f.; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 630; Tipke (FN 16) S. 379; Vogel, DStR 1977, 38; Vogel, StuW 1999, S. 208. Baumgarten/Houben, StuW 2014, S. 124 f., weisen darauf hin, dass nicht immer getrenntes Wirtschaften ursächlich für eine Gütertrennung sein muss, sondern diese bspw. auch begründet wird, um das Privatvermögen gegen unternehmerische Risiken abzusichern.

18 Jedoch kann ein Vermögensgegenstand durch Ehevertrag

zum sog. Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB) erklärt werden. Dieses bleibt Eigentum des betreffenden Ehegatten und die erzielten Erträge stehen einzig diesem zu.

19 Vgl. Böckenförde, StuW 1986, S. 339; Lang (FN 17) S. 628; Seer (FN 16) S. 363; Vogel, StuW 1999, S. 209.

20 Dies war bereits vor vier Jahrzehnten der Fall und schlug sich in einem Beschluss des 50. Deutschen Juristentag nieder, wo eine knappe Mehrheit für die Abschaffung des Ehegattensplittings und die Einführung einer Individualbesteuerung plädierte (vgl. Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentags 1974, S. L 230).

21 Vgl. bspw. Felix (FN 17) S. 82; Haarmann, in: Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, 1974, S. L 186; Kirchhof, NJW 2000, 2794; Lang (FN 17) S. 629; Merkt, DStR 2009, S. 2223; Seer (FN 16) S. 364; Seiler, in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 13; Tipke (FN 16) S. 378. Tipke betont jedoch, dass die rechtliche und wirtschaftliche Situation von Eheleuten in Deutschland nicht zwingend ein Ehegattensplitting erfordert, vgl. Tipke (FN 16) S. 381.

entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip.²² Die Halbteilung des zu versteuernden Einkommens wird dabei sowohl mit den Grundwertungen des Familienrechts als auch mit der Lebenswirklichkeit in der „intakten Durchschnittsehe“ begründet.²³ Gegner des Ehegattensplittings bestreiten dagegen die Existenz einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft sowohl im rechtlichen als auch im tatsächlichen Sinne.²⁴

Die kontroverse Diskussion über das Vorliegen einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft liegt insbesondere in der rechtlichen Ausgestaltung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft begründet. Die Zugewinnngemeinschaft tritt von Rechts wegen ein, wenn die Ehegatten nicht vertraglich etwas anderes vereinbaren, und ist der mit Abstand am weitesten verbreitete Güterstand.²⁵ Sie beinhaltet während des Bestehens der Ehe eine Gütertrennung, d.h., ein Ehegatte partizipiert während der Ehe nicht automatisch an der Hälfte der Vermögensgegenstände, die der andere Ehegatte erwirbt. An die Stelle der dinglichen Teilhabe tritt ein schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch auf die Hälfte des während der Ehe erwirtschafteten Zugewinns.²⁶ Der Ausgleichsanspruch wird jedoch erst bei Auflösung des gesetzlichen Güterstands durch Scheidung, Tod oder Vertrag realisiert.

Befürworter des Ehegattensplittings verweisen darauf, dass sich die Zugewinnausgleichsforderung kontinuierlich im Laufe der Ehezeit entwickle und dass das Ehegattensplitting dem Rechnung trage. Die Zugewinnausgleichsforderung würde im Zeitpunkt ihres wirtschaftlichen Entstehens während der Ehezeit „periodisiert“ und die aus wirtschaftlicher Sicht gegebene hälftige Teilung des Einkommens adäquat berücksichtigt.²⁷ Neben den rechtlichen Aspekten des Zugewinnausgleichs wird auch auf die „intakte Durchschnittsehe“ verwiesen, in der sich die Ehepartner wechselseitig unterstützten und sowohl am wirtschaftlichen Erfolg als auch an den Lasten des jeweils anderen partizipierten, wodurch ein Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit stattfinde.²⁸

Zudem betonen Befürworter des Ehegattensplittings unterhaltsrechtliche Aspekte. *„Es ist zwar richtig, dass der Unterhaltsanspruch des haushaltführenden Ehegatten im Familienunterhalt aufgeht. Aber dadurch wird gerade deutlich, dass §§ 1360, 1360 a BGB die Ehe im täglichen Leben als Verbrauchs- und Wirtschaftsgemeinschaft begreifen, in die beide Ehegatten ihren Anteil er-*

*werbswirtschaftlich-monetär oder durch Haushaltsführung gleichberechtigt einbringen.“*²⁹ In diesem Zusammenhang wird auch das Scheidungsrecht genannt. § 1578 BGB, der den Scheidungsunterhalt regelt, nimmt Bezug auf die ehelichen Lebensverhältnisse. Im Rahmen dieser Regelung gehen die Zivilgerichte vom sog. Halbteilungsgrundsatz aus.³⁰ Da die Ehegatten während des Bestehens der Ehe gleichmäßig am Lebensstandard partizipierten, sei bei der Aufteilung des Einkommens grundsätzlich jedem Ehegatten die Hälfte davon zuzubilligen. Von daher liege dem Zivilrecht die Vorstellung einer hälftigen Zuordnung der während einer Ehe erwirtschafteten Einkünfte zugrunde.³¹

Auch der Versorgungsausgleich (§ 1587 BGB), der im Scheidungsfall neben den Zugewinnausgleich tritt, wird zugunsten des Ehegattensplittings angeführt. Bei Scheidung werden die während der Ehe erworbenen Rentenanwartschaften gleichmäßig auf die Ehegatten verteilt. Seer spricht vom „*Rentensplitting*“, das nicht nur äußerlich mit dem Ehegattensplitting gleichgelagert sei.³²

Gegner des Ehegattensplittings bestreiten dagegen die Existenz einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft sowohl mit Verweis auf das Zivilrecht als auch auf die tatsächlichen Lebensverhältnisse. Die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft gilt als „Fiktion“.³³

Im Hinblick auf die Zugewinnngemeinschaft wird auf die zivilrechtlich vorliegende Gütertrennung während der Ehezeit abgestellt.³⁴ Während der Ehe begründe der gesetzliche Güterstand aus rechtlicher Sicht keine Erwerbsgemeinschaft und somit auch keine Teilung des Einkommens, mit dem sich das Ehegattensplitting rechtfertigen ließe.³⁵ Daran ändere auch das Institut des Versorgungsausgleichs nichts.³⁶

Eine gleichmäßige Verteilung des Einkommens wird auch mit Hinweis auf das Unterhaltsrecht verneint. Die während der Ehezeit nach § 1360 BGB bestehende Verpflichtung zum gegenseitigen Unterhalt werde durch die Gleichwertigkeit von Haushalts- und Erwerbsarbeit ausgeglichen. Der Unterhaltsanspruch des nicht erwerbstätigen Ehegatten beschränke sich auf Naturalleistung, wie die Mitbenutzung der Wohnung und andere Gebrauchsrechte; der (Bar-)Unterhaltsanspruch belaufe sich lediglich auf ein Taschengeld zur Deckung des individuellen Bedarfs.³⁷ Von da-

22 Vgl. Lang, StuW 1983, S. 112.

23 Vgl. bspw. Lang (FN 17) S. 630; Spangenberg, in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 56.

24 Vgl. bspw. Sacksofsky, NJW 2000, 1899 f.; Vollmer, in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 41 f.

25 Nach Baumgarten/Houben, StuW 2014, S. 127, betrifft dies über 86 % der Fälle. Eine Gütergemeinschaft wird in knapp 9 % der Ehen vereinbart und Gütertrennung in etwas mehr als 3 %.

26 Vgl. Seer (FN 16) S. 364.

27 Vgl. Felix (FN 17) S. 82; Lang (FN 17) S. 629; Seer (FN 16) S. 364.

28 Vgl. Felix (FN 17) S. 83 f.; Lang, StuW 1983, S. 113; Merkt, DStR 2009, 2223; Seiler (FN 21) S. 13.

29 Seer (FN 16) S. 366 f.

30 Vgl. Felix (FN 17) S. 83 f.; Seer (FN 16) S. 368; Söhn, in: Lüdecke/Scherf/Steden, Wirtschaftswissenschaft im Dienste

der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik – Festschrift für Alois Oberhauser, 2000, S. 429. Der in der Praxis übliche Unterhaltssatz von 3/7 des Erwerbseinkommens entspricht nach Seer virtuell einer Halbteilung, bei der die Erwerbsaufwendungen des Unterhaltsverpflichteten pauschal berücksichtigt sind, vgl. Seer (FN 16) S. 368.

31 Vgl. Felix (FN 17), S. 84.

32 Vgl. Seer (FN 16), S. 364. Auch Felix (FN 17) S. 83, zieht Parallelen zwischen dem Renten- und dem Ehegattensplitting.

33 Vgl. Spangenberg (FN 23) S. 56; Vollmer (FN 24) S. 40.

34 Vgl. Böckenförde, StuW 1986, S. 339; Sacksofsky, NJW 2000, 1900; Vollmer (FN 24) S. 41 f.

35 Vgl. Felix (FN 17) S. 81; Schuler-Harms, FPR 2012, S. 299; Vollmer (FN 24) S. 41.

36 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 41.

37 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 41.

her liege eine Halbteilung des Einkommens während der Ehe nicht vor.³⁸ Ebenso wenig lasse sich das Splitting mit dem Trennungsunterhalt (§ 1361 BGB), bei dem pauschalierend die Halbierung des Einkommens der Eheleute zugrunde gelegt wird, begründen, da dieser in vielen Fällen geschuldet aber nicht geleistet werde.³⁹

Aber auch tatsächlich könnten die Eheleute bereits während der Ehezeit nicht in gleicher Weise über das Einkommen verfügen, da dies so nicht gelebt werde. Die Existenz der „intakten Durchschnittsehe“, in der eine Gleichverteilung des Einkommens stattfindet, wird angezweifelt. Nach *Spangenberg* deutet bereits der Umstand, dass der Güterstand der Gütergemeinschaft nur selten gewählt wird, darauf hin, dass eine Gleichverteilung des ehelichen Einkommens nicht praktiziert werde.⁴⁰

Im Zusammenhang mit der (intakten Durchschnitts-) Ehe als Wirtschafts- und/oder Verbrauchsgemeinschaft wird auch die fehlende empirische Evidenz betont.⁴¹ *Sacksofsky* verweist auf die Existenz von Alleinverdiener-Ehen, in denen der Frau lediglich ein eher knappes Wirtschaftsgeld zugebilligt werde, und verweist auf den Schindelmacher in „Die kleine Hexe“, ein Werk von 1957.⁴² Nach *Spangenberg* zeigt „der Anteil von 39 % Einverdiensten, die vom Ehegattensplitting profitieren, [...] deutlich, dass eine gleiche Teilhabe an den Einkünften nicht gemeint sein kann“.⁴³

bb) Ehegattensplitting und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Von der Einschätzung, ob die Ehe eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bildet oder nicht, hängt auch die verteilungspolitische Beurteilung des Ehegattensplittings ab.

Für Befürworter des Ehegattensplittings wird eine überhöhte Besteuerung von Ehepaaren verhindert.⁴⁴ Von daher stelle das Ehegattensplitting auch keine Vergünstigungsnorm dar.⁴⁵ Vielmehr gewährleiste es die horizontale Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da Ehepaare mit identischem Einkommen gleich belastet werden.⁴⁶ Der Vergleich mit Alleinerziehenden⁴⁷ oder unverheirateten Paaren⁴⁸ wird als nicht angemessen

angesehen. Auch die vertikale Gleichmäßigkeit der Besteuerung werde sichergestellt. Der mit steigendem Einkommen – zumindest bei Einverdiener-Ehepaaren – zunehmende (absolute) Splittingeffekt (s. Abbildung 1) wird als „Reflex“ des progressiven Steuertarifs eingestuft.⁴⁹

Gegner des Ehegattensplittings sehen dagegen eine Bevorzugung von Ehepaaren gegenüber nicht-verheirateten Paaren⁵⁰ und Alleinstehenden mit Kindern⁵¹ sowie eine Förderung der Einverdiener-Ehen⁵² und mithin die horizontale Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt.⁵³ Die Individualbesteuerung (oder ein Realsplitting) wird als sachgerechte Besteuerung von Ehepaaren angesehen, auch wenn dies nicht immer explizit ausgeführt wird. Damit ist vorgezeichnet, dass das Ehegattensplitting aufgrund des mit dem Einkommen steigenden Splittingeffekts auch im Hinblick auf die vertikale Gleichmäßigkeit kritisiert wird.⁵⁴

cc) Steuergestaltung durch Einkünfteverlagerung

Ein weiterer Aspekt im Zusammenhang mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist die Gestaltungsanfälligkeit steuerlicher Regelungen. Dabei geht es um die Möglichkeit der Einkommensverlagerung zwischen Ehegatten.⁵⁵ Befürworter des Ehegattensplittings verweisen auf die Möglichkeit, im Fall der Abschaffung des Ehegattensplittings durch Einkünfteverlagerung ein faktisches Splitting herbeizuführen.⁵⁶ Da dies lediglich Beziehen von unternehmerischen Einkünften sowie Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen möglich sei, komme es zur Ungleichbehandlung zwischen Ehepaaren mit identischem Gesamteinkommen. *Vogel* verweist dabei auf einen Beschluss des BVerfG vom 27.6.1991, wonach der Gleichheitssatz die tatsächliche und nicht nur die rechtlich gleiche Belastung der Bürger verlange.⁵⁷ Auch die Praktikabilität der Besteuerung wird zugunsten des Splittings angeführt.⁵⁸

c) Förderung der Institution Ehe anstelle von Familien

Ein gewichtiges Argument gegen das Ehegattensplitting lautet, dass es die Institution „Ehe“, nicht jedoch Familien fördere.⁵⁹ Hintergrund ist die Vorstellung,

38 Vgl. *Böckenförde*, StuW 1986, S. 339; *Spangenberg* (FN 23) S. 56; *Vollmer* (FN 24) S. 41.

39 Vgl. *Spangenberg* (FN 23) S. 57, wonach mehr als die Hälfte der Berechtigten keinen Trennungsunterhalt beziehen.

40 Vgl. *Spangenberg* (FN 23) S. 60.

41 Vgl. *Schuler-Harms*, FPR 2012, S. 299; *Spangenberg* (FN 23) S. 61.

42 Vgl. *Sacksofsky*, NJW 2000, 1900.

43 Vgl. *Spangenberg* (FN 23) S. 60.

44 Vgl. *Seiler* (FN 21) S. 14.

45 Vgl. *Lang*, StuW 1983, S. 113; *Söhn* (FN 30) S. 433.

46 Vgl. *Haarmann* (FN 21) S. L 187; *Löhr/Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand, 2011, S. 30; *Seiler* (FN 21) S. 13; *Tipke* (FN 16) S. 385.

47 Vgl. *Lang*, StuW 1983, S. 114.

48 Vgl. *Tipke* (FN 16) S. 387.

49 *Seiler* (FN 21) S. 31; in diesem Sinne auch *Löhr/Serwe* (FN 46) S. 29; *Vogel*, StuW 1999, S. 204.

50 Vgl. z.B. *Schuler-Harms*, FPR 2012, S. 299.

51 So z.B. *Mennel* (FN 4) S. D 172; *Zeidler*, in: Benda, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutsch-

land, 1984, S. 602.

52 Vgl. *Vollmer* (FN 24) S. 46.

53 Für *Sacksofsky*, NJW 2000, 1899, ist der „relevante Vergleichspunkt die Leistungsfähigkeit der Ehegatten, jeweils als Individuen betrachtet“.

54 Vgl. z.B. *Mennel* (FN 4) S. D 172.

55 Vgl. zu verschiedenen Formen der Einkünfteverlagerung *Vogel*, StuW 1999, S. 216.

56 Vgl. *Seiler* (FN 21) S. 21; *Tipke* (FN 16) S. 384.

57 Vgl. *Vogel*, StuW 1999, S. 218.

58 In der Gesetzesbegründung zur Einführung des Ehegattensplittings wird darauf hingewiesen, dass „nur eine Zusammenveranlagung der Ehegatten den praktischen Bedürfnissen gerecht würde und auch die Steuermoral wahre“. (vgl. BT-Drucks. 3/260 v. 7.3.1958, S. 33). Nach *Tipke*, ist das „Splitting tatsächlich an Praktikabilität nicht zu überbieten“ (*Tipke*, in: Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, 1974, S. L 185).

59 Vgl. *Böckenförde*, StuW 1986, S. 339; *Schuler-Harms*, FPR 2012, S. 300; *Vollmer* (FN 24) S. 43; *Zeidler* (FN 51) S. 601 f.

dass zunehmend mehr Ehepaare kinderlos seien und Kinder insbesondere von Alleinerziehenden bzw. nichtverheirateten Paaren aufgezogen würden.⁶⁰ Zeidler verweist auf „die Ehefrau ohne Kinder und ohne berufliche Arbeit [, die] ein der Pflege ihrer Hobbies und gesellschaftlichen Verpflichtungen gewidmetes, weitgehend belastungsfreies Hausfrauendasein führt“.⁶¹ Vollmer erkennt eine „Schiefelage“ bei der Besteuerung von Ehen und Familie und leitet daraus gleichheitsrechtliche Probleme ab.⁶² Zudem wird die „Eheneutralität“ einer Individualbesteuerung betont, da sich die Steuerschuld der Beteiligten bei einer derartigen Besteuerung durch die Eheschließung nicht ändert.⁶³

Befürworter des Ehegattensplittings argumentieren, dass das Ehegattensplitting gar nicht auf eine Familienförderung ausgelegt sei, sondern lediglich eine angemessene und gleichmäßige Besteuerung von Ehepaaren sicherstelle.⁶⁴ Sie verweisen darauf, dass das BVerfG das Ehegattensplitting nicht als Maßnahme zur Familienförderung bewerte, sondern auf das Benachteiligungsverbot abstelle.⁶⁵ Das Ehegattensplitting sei eine sachgerechte Form der Ehegattenbesteuerung, von daher sei die Existenz von Kindern für die Frage nach der „richtigen“ Ehegattenbesteuerung irrelevant.⁶⁶ Im Zusammenhang mit der Familienförderung verweisen Löhr/Serwe darauf, dass der Splittingeffekt in der Realität zu 90 % auf Ehepaare mit Kindern entfalle, so dass das Ehegattensplitting die Förderung des typischerweise auf Kindererziehung ausgerichteten Instituts der Ehe bewirke.⁶⁷

d) Diskriminierung insbesondere von Frauen

Ein bedeutsamer, wenn nicht gar der zentrale Kritikpunkt am Ehegattensplitting ist die Diskriminierung, allen voran die Frauendiskriminierung, und damit ein Verstoß gegen Art. 3 GG. Dabei werden verschiedene Aspekte angeführt.

Ein häufig genannter Punkt ist die Einverdiener-Ehe und das damit zusammenhängende traditionelle Familien- bzw. Rollenverständnis. Hier lautet der zentrale Vorwurf die steuerliche Förderung der „Hausfrauenehe“.⁶⁸ Nach Säcker besitzt das Ehegattensplitting „zumindest psychologisch den Makel einer staatlichen Prämierung der Nur-Hausfrauentätigkeit“.⁶⁹ Das Splitting bedeutet für Mennel bei „objektiver Betrachtung [...]

eine unsoziale und kostspielige Subvention für gutsituierte Hausfrauen-Ehen“.⁷⁰ Vollmer verweist in diesem Zusammenhang auf den Beschluss des BVerfG vom 17.1.1957, wonach eine Benachteiligung der Doppelverdiener-Ehe geeignet sei, die Hausfrauen-Ehe zu begünstigen.⁷¹ Die steuerliche Benachteiligung der Doppelverdiener-Ehe leitet Vollmer wiederum aus der erkannten „speziellen Förderung“ der Einverdiener-Ehe durch das Ehegattensplitting ab, welche wiederum nur der verdienenden Person, also i.d.R. dem Ehemann, zugutekäme.⁷² Eine Diskriminierung von Doppelverdiener-Ehepaaren sieht auch Koritz-Dohmann: „Zwei Ehepartner, die beide erwerbstätig sind, [...] treiben sich im Ergebnis noch gegenseitig in der Progression hoch und subventionieren mit ihren Steuerleistungen das traditionelle Ehebild“.⁷³ Vollmer erkennt darüber hinaus eine Benachteiligung Alleinstehender sowie nichtverheirateter Paare aber auch von Ehepaaren, in denen beide Partner Einkommen erzielen⁷⁴, während Mennel eine Diskriminierung von „Halbfamilien“ ausmacht.⁷⁵

Ein weiterer Kritikpunkt sind die (negativen) Auswirkungen auf die Erwerbstätigkeit der (Ehe)Frauen.⁷⁶ Koritz-Dohmann hält das Ehegattensplitting von daher für einen „ganz exemplarischen Diskriminierungstatbestand weiblicher Erwerbstätigkeit“.⁷⁷ Auch hier wird insbesondere auf die Einverdiener-Ehe abgestellt. Da für diese der Steuervorteil stärker ausgeprägt sei als bei Zweiverdiener-Ehepaaren, bestehe ein Anreiz zur arbeitsteiligen Ehe. Vollmer führt in diesem Zusammenhang aus: „Während ein zweites Einkommen nach den Gesetzen des Marktes zu doppeltem Wohlstand führen müsste, [...] schränkt das Splitting [...] Anreize für eine Berufstätigkeit von Ehefrauen ein. Das Splitting selbst setzt starke Anreize für eine Spezialisierung, denn es macht danach keinen Unterschied, wer von beiden zusätzliches Einkommen erwirbt“.⁷⁸ Sie führt weiter aus: „Solange in einer Ehe alles zum besten steht, ist es für einen Haushalt nach dem Splittingverfahren ökonomisch optimal, die Erzielung des gesamten Haushaltseinkommens bei demjenigen Ehegatten zu konzentrieren, der den höheren Stundenverdienst hat. Dagegen liegt das ökonomische Optimum bei einem Individualsteuersystem bei jener Struktur der Einkommensverteilung, bei welcher der marginale Nettoverdienst einer zusätzlichen Arbeitsstunde für beide Ehepartner gleich groß ist“.⁷⁹ Diskriminiert werde also die Person, die

60 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 51.

61 Zeidler (FN 51) S. 601.

62 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 38.

63 Vgl. Sacksofsky in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 338.

64 Vgl. Lang, StuW 1983, S. 117; Sandweg, DStR 2014, 2102.

65 Vgl. Lang, StuW 1983, S. 117.

66 Vgl. Sohn (FN 30) S. 416; Sandweg, DStR 2014, 2102.

67 Löhr/Serwe (FN 46) S. 31 ff., verweisen auf empirische Untersuchungen hierzu.

68 Vgl. Mennel (FN 4) S. D 175; Sacksofsky, NJW 2000, 1899.

69 Säcker, in: Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, 1974, S. L 39.

70 Mennel (FN 4) S. D 176. So auch Vollmer (FN 24) S. 43.

71 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 46. Die angeführte Entscheidung des BVerfG bezieht sich jedoch auf die als verfassungswidrig eingestufte (rohe) Haushaltsbesteuerung.

72 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 46.

73 Koritz-Dohmann, in: Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, 1974, S. L 189.

74 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 43.

75 Vgl. Mennel (FN 4) S. D 171.

76 Vgl. Böckenförde, StuW 1986, S. 339; Sacksofsky (FN 63) S. 339; Schuler-Harms, FPR 2012, S. 300.

77 Koritz-Dohmann (FN 73) S. L 188.

78 Vollmer (FN 24) S. 45.

79 Vollmer (FN 8) S. 129. Es sei angemerkt, dass es aus gesamtgesellschaftlicher Sicht selbstverständlich optimal ist, eine Arbeitsteilung entsprechend den komparativen Produktivitätsvorteilen vorzunehmen. Dies ist bei Ehepaaren nicht anders. Derjenige Ehegatte mit der höheren Produktivität, die sich in der Regel in einem höheren Stundenlohn niederschlägt, sollte die Marktproduktion tätigen, während der Partner mit der geringeren (Markt-)Produktivität (ganz oder teilweise) die Haushaltsproduktion übernehmen sollte.

sich für die zweite Erwerbstätigkeit entscheiden müsse, von daher liege eine mittelbare Frauendiskriminierung vor.⁸⁰ Daraus zieht Vollmer den Schluss: „Das Ehegattensplitting kann nicht der ökonomischen Selbstständigkeit der Frau und somit nicht ihrer Emanzipation dienen, im Gegenteil, es diskriminiert mittelbar beruflich ambitionierte Frauen.“⁸¹ Mennel sieht durch das Ehegattensplitting nicht nur erwerbstätige Ehefrauen diskriminiert⁸², sondern auch erwerbstätige alleinerziehende Mütter und Väter, da diese das Splittingverfahren nicht in Anspruch nehmen können.⁸³

Auch sei die Neutralität des Ehegattensplittings im Hinblick auf die interfamiliäre Einkommensverteilung und damit -erzielung nur vordergründig gegeben. „Das wäre dann richtig, wenn es – unter Gleichberechtigungaspekten – wirklich irrelevant wäre, wie die Einkommensverteilung in der Ehe aussieht.“⁸⁴ Auch Vollmer argumentiert in diese Richtung, denn „die grundsätzliche verfassungsrechtliche Kritik am Ehegattensplitting wendet sich gegen diese bloße Betrachtung von Ehepaaren als Einheit, weil dabei die unterschiedliche Stellung der PartnerInnen innerhalb der Ehe verkannt wird.“⁸⁵

Selbst die Gestaltungsanfälligkeit einer Individualbesteuerung wird positiv beurteilt. „Diese Folgen sind aber im Lichte des Gleichberechtigungssatzes erwünscht. Die Übertragung von Einkommensquellen vom (alleinverdienenden) Ehemann auf die (vermögenslose) Ehefrau hat zur Folge, dass diese der Frau auch zustehen. Damit wird sie in einer Weise finanziell für den Fall des Todes des Ehemannes oder der Scheidung gesichert, die dem Gleichberechtigungssatz durchaus entspricht.“⁸⁶

Vorzuziehen sei unter Gender-Gesichtspunkten eine Individualbesteuerung, da diese am ehesten eine gleichmäßige Teilhabe an der Erwerbsarbeit und der Haushaltsproduktion gewährleiste.⁸⁷ Das Ehegattensplitting sei abzuschaffen, um „die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung zu fördern.“⁸⁸ Kanzler

folgt: „Nachdem das Zivilrecht in den siebziger Jahren das Leitbild der Hausfrauenehe aufgegeben hat, könnte auch das Einkommensteuerrecht ohne weiteres zugunsten einer Individualbesteuerung darauf verzichten.“⁸⁹

Von Befürwortern des Ehegattensplittings wird dessen Neutralität im Hinblick auf die eheinterne Arbeitsteilung betont, auch wenn dies oftmals nicht explizit im Gender-Kontext geschieht. Aufgrund der für Mann und Frau identischen (Grenz-)Steuerbelastung werde die eheinterne Aufteilung von Erwerbs- und Hausarbeit durch das Splitting steuerlich nicht verzerrt.⁹⁰ Nach Merkt ist das Ehegattensplitting „Ausdruck der Gleichwertigkeit der Arbeit von Mann und Frau, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Haus- oder Berufsarbeit handelt.“⁹¹ Das Ehegattensplitting zeitige denselben Steuereffekt auf Ehemänner wie Ehefrauen und diskriminiere weder die Ehefrau noch den Ehemann.⁹² Nach Tipke wirkt das Ehegattensplitting „familienpolitisch neutral“, da es sicherstellt, dass Einverdiener-Paare genauso besteuert werden wie Doppelverdiener-Paare.⁹³

Zudem wird im Zusammenhang mit der behaupteten Frauendiskriminierung darauf hingewiesen, dass das Ehegattensplitting nicht zwingend vorgegeben sei.⁹⁴ Sobald ein Ehegatte die Einzelveranlagung (§ 26a EStG) verlangt, kommt diese gem. § 26 Abs. 2 EStG zur Anwendung.⁹⁵ Dadurch werde die Ehefrau auf Wunsch so gestellt wie eine nicht-verheiratete Frau und damit dieser gegenüber nicht diskriminiert.⁹⁶ Dies schlage sich auch in der Lohnsteuerklasse IV nieder, in der die Ehefrau wie eine ledige Person behandelt wird und welche die Ehefrau erhält, wenn sie nicht ausdrücklich zusammen mit ihrem Ehemann die Lohnsteuerklassenkombination III/V beantragt.⁹⁷ Zudem wird auf das sog. Faktorverfahren gem. § 39f EStG verwiesen.⁹⁸ Hier wird basierend auf der Lohnsteuerklasse IV bei jedem Ehepartner der ihm „zustehende“ Splittingeffekt bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt.⁹⁹

80 Vgl. Vollmer (FN 8) S. 129.

81 Vollmer (FN 8) S. 129 f.

82 Nach Böckenförde, StuW 1986, S. 339, besteht eine „Art Diskriminierung des mitverdienenden Ehegatten“.

83 Vgl. Mennel (FN 4) S. D 172.

84 Sacksofsky, NJW 2000, 1899.

85 Vollmer (FN 24) S. 37.

86 Sacksofsky (FN 63) S. 339. Es sei in diesem Zusammenhang angemerkt, dass eine Einkünfteverlagerung auch ohne eine entsprechende Übertragung von Vermögen (z.B. im Wege des Nießbrauchs) erfolgen kann.

87 Vgl. Vollmer (FN 24) S. 45; Sacksofsky (FN 63) S. 338.

88 Sacksofsky, NJW 2000, 1900.

89 Kanzler, DStJG 2001, S. 440.

90 Vgl. Löhr/Serwe (FN 46) S. 26 u. 30 f.; Sandweg, DStR 2014, 2100; Seiler (FN 21) S. 20.

91 Merkt, DStR 2009, 2223; vgl. in diesem Sinne auch Papier, NJW 2002, 2130; Sandweg, DStR 2014, 2099.

92 Vgl. Haarmann (FN 21) S. L 186.

93 Vgl. Tipke (FN 16) S. 386; in diesem Sinne auch Sandweg, DStR 2014, 2100.

94 Vgl. Seiler (FN 21) S. 19; Streck, NJW 2000, 335. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass der Antrag eines Ehegatten auf Einzelveranlagung nicht möglich ist, wenn der Ehegatte selbst keine eigenen positiven oder negativen Einkünfte erzielt oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem Steuerabzug unterliegen haben noch zur ESt-

Veranlagung führen können (BFH v. 10.1.1992 – III R 103/87). Ein Ehegatte ist zivilrechtlich (§ 1353 Abs. 1 BGB) seinem Partner gegenüber verpflichtet, in eine von diesem gewünschte Zusammenveranlagung einzuwilligen, wenn dessen Steuerschuld verringert und der zustimmungspflichtige Ehegatte dadurch keine zusätzliche steuerliche Belastung erfährt (BGH v. 13.10.1976 – IV ZR 104/74).

95 Grundsätzlich werden dabei Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG dem diese Aufwendungen tragenden Ehegatten zugeordnet, auf Antrag können sie allerdings auch hälftig aufgeteilt werden (s. § 26a Abs. 2 EStG).

96 Vgl. Sandweg, DStR 2014, 2099.

97 Vgl. Sandweg, DStR 2014, 2099.

98 Vgl. Sandweg, DStR 2014, 2098. Das Faktorverfahren wurde im Rahmen des JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I 08 2794, 2801) eingeführt.

99 Dabei wird ausgehend von den Jahresbruttolöhnen der Ehegatten ein Faktor gebildet, der das Verhältnis der voraussichtlichen Einkommensteuer nach Anwendung des Splittingverfahrens und der Summe der Lohnsteuern bei Anwendung der Steuerklasse IV für beide Ehepartner widerspiegelt. Die abzuziehende Lohnsteuer entspricht dann jeweils der Lohnsteuer berechnet nach Steuerklasse IV multipliziert mit dem errechneten Faktor, der stets kleiner gleich 1 ist.

2. Ehegattensplitting in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird das Ehegattensplitting ebenfalls diskutiert, auch wenn die Debatte ihren Höhepunkt bereits vor einigen Jahren erreicht hat. Das Ehegattensplitting wird dabei nahezu einhellig abgelehnt.

Dabei wird mit Verweis auf die ökonomische Annahme des methodologischen Individualismus auf das Prinzip der Individualbesteuerung verwiesen.¹⁰⁰ Zudem wird ausschließlich das erzielte Markteinkommen als steuerlich relevant eingestuft, da lediglich die Erwerbssphäre eines Wirtschaftssubjekts maßgeblich für die Bemessung der Steuerschuld sei.¹⁰¹ Sämtliche Entscheidungen, die außerhalb des Bereichs der Einkommenserzielung liegen, seien der privaten Lebensführung zuzuordnen und hätten demnach keinen Einfluss auf die steuerliche Leistungsfähigkeit. Dies gelte auch für den freiwilligen Entschluss, eine Ehe einzugehen; daraus resultierende Unterhaltsansprüche seien steuerlich unbeachtlich.¹⁰² Die nach einer Eheschließung indisponiblen Einkommensbestandteile des besser verdienenden Ehegatten seien vor der Eheschließung frei verfügbar, so dass eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung vorläge. Ein Ehepaar wird als steuerlich irrelevante Konsumgemeinschaft eingestuft. Das Prinzip der subjektiven Leistungsfähigkeit, wonach unvermeidbare Aufwendungen außerhalb der Einkünfteerzielung zu berücksichtigen seien, wird verworfen und, dem objektiven Nettoprinzip folgend, lediglich der Abzug von Erwerbsaufwendungen als systemgerecht eingestuft.¹⁰³ Von daher werden sowohl das Ehegattensplitting als auch ein Realsplitting abgelehnt.

Damit wird das Ehegattensplitting auch als unvereinbar mit dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung angesehen. *Bareis* erkennt einen „krassen Wertungswiderspruch“, wenn mittels eines progressiven Steuertarifs das erwirtschaftete Einkommen belastet werden solle, es den Steuerpflichtigen aber ermöglicht würde, durch Entscheidungen im privaten Bereich ihre Steuerlast zu mindern.¹⁰⁴ In diesem Zusammenhang wird auf das Matthäus-Prinzip verwiesen: „Wer da hat, dem wird gegeben“.¹⁰⁵ Das Ehegattensplitting wird auch als eine Förderung der Institution „Ehe“ angesehen. Eine Eheförderung solle – sofern diese steuerpolitisch gewünscht sei – jedoch über ein gleich hohes oder mit zunehmenden Einkommen abnehmendes Ehegeld erfolgen.¹⁰⁶ Zudem wird auf die

schädlichen Anreizwirkungen des Splittings hinsichtlich des Arbeitsangebots des nicht arbeitenden Ehepartners hingewiesen.¹⁰⁷

Eine andere Auffassung vertritt *Wosnitza*.¹⁰⁸ Obwohl auch er auf die objektive Leistungsfähigkeit und das Prinzip der Individualbesteuerung verweist, plädiert er für die Abzugsfähigkeit sämtlicher Unterhaltsleistungen beim Unterhaltsverpflichteten und für die steuerliche Erfassung als Einkommen beim Begünstigten; daher tritt er für ein Realsplitting ein.¹⁰⁹ Als Begründung führt *Wosnitza* an, bei Unterhaltszahlungen handele es sich nicht um Konsum des leistenden Ehegatten für sich selbst und damit nicht um Einkommensverwendung.¹¹⁰

Neben diesen normativen Beiträgen existieren noch einige Arbeiten, die sich empirisch mit dem Ehegattensplitting beschäftigen oder Modellrechnungen anstellen. *Baumgarten/Houben* weisen anknüpfend an die Diskussion der „intakten Durchschnittsehe“ nach, dass Ehepaare typischerweise sowohl eine Erwerbs- als auch eine Verbrauchsgemeinschaft bilden.¹¹¹ Eine empirische Arbeit zu den Aufkommens- und Verteilungswirkungen für verschiedene Rechtsstände stammt von *Maiterth*.¹¹² *Haring et al.* vergleichen die deutsche und österreichische Familienbesteuerung und kommen anhand ausgewählter Modellfamilien zu dem Ergebnis, dass das österreichische Steuersystem auch ohne Ehegattensplitting ähnlich wie das deutsche wirkt.¹¹³

3. Ehegattensplitting in der Finanzwissenschaft

a) Wandel in der Beurteilung des Ehegattensplittings

Auch in der finanzwissenschaftlichen Literatur, national wie auch international, wird seit langem eine Diskussion über die adäquate Besteuerungseinheit (unit of taxation) geführt, ohne dass darüber Einigkeit hätte erzielt werden können.¹¹⁴ Jedoch hat sich die Einstellung zur sachgerechten Ehegattenbesteuerung insbesondere innerhalb der letzten zehn Jahre zumindest in Deutschland deutlich gewandelt.

Noch bis in die frühen 2000er Jahre ist die Diskussion in Deutschland normativ geprägt, und das Ehegattensplitting wird mit Verweis auf das Postulat der Globalinkommensbesteuerung überwiegend positiv beurteilt. So führen *Bach et al.* noch im Jahre 2003 aus: „Nach der überwiegenden Ansicht in Steuerrechtslehre und Finanzwissenschaft ist das Splittingverfahren eine

100 Vgl. *Bareis*, IFF Forum für Steuerrecht 2001, S. 271; *Siegel*, BFuP 2001, S. 272.

101 Vgl. *Biergans*, Einkommensteuer: systematische Darstellung und Kommentar, 1992, S. 11; *Bareis*, StuW 1991, S. 50.

102 Vgl. *Bareis*, StuW 2000, S. 85 f.; *Siegel*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2002, Anm. 46.

103 Vgl. *Biergans* (FN 101) S. 13; *Siegel/Schneider*, DStR 1994, 600 u. 602 f. Selbst der steuermindernde Abzug des Existenzminimums wird wegen der mit steigendem Steuersatz zunehmenden Entlastung abgelehnt (vgl. *Siegel/Schneider*, DStR 1994, 603).

104 Vgl. *Bareis*, StuW 2000, S. 83.

105 Vgl. *Bareis*, StuW 2000, S. 83; *Siegel*, BFuP 2001, S. 280.

Auf dieses Prinzip weist auch *Wagner*, BB 1992, in einem anderen Zusammenhang hin.

106 Vgl. *Siegel*, BFuP 2001, S. 274.

107 Vgl. *Bareis*, StuW 2000, S. 85; *Siegel*, BFuP 2001, S. 279.

108 Vgl. *Wosnitza*, StuW 1996, S. 129 ff.

109 Vgl. *Wosnitza*, StuW 1996, S. 135 f.

110 Vgl. *Wosnitza*, StuW 1996, S. 136.

111 Siehe *Baumgarten/Houben*, StuW 2014.

112 Siehe *Maiterth*, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 2004.

113 Siehe *Haring/Niemann/Palan/Rüdiger*, SWI 2012.

114 Vgl. bspw. für die USA *Gruber*, Public Finance and Public Policy, 2011, S. 550.

sachgerechte Lösung für die Einkommensbesteuerung von Ehepaaren".¹¹⁵

Diese Einschätzung hat sich grundlegend geändert. Gegenwärtig wird das Ehegattensplitting mehrheitlich abgelehnt und eine Individualbesteuerung favorisiert. Die ablehnende Haltung gegenüber dem Ehegattensplitting resultiert in erster Linie aus den positiven Effekten auf das Arbeitsangebot der Ehefrauen und den damit verbundenen Wohlfahrtsgewinnen, die im Fall einer Individualbesteuerung erwartet werden. Daneben werden dem Ehegattensplitting auch unerwünschte Verteilungswirkungen, eine fehlende Familienförderung sowie eine Diskriminierung von Frauen attestiert.

b) Ehegattensplittings in der „normativen“ Finanzwissenschaft

In der normativ geprägten „traditionellen“ Finanzwissenschaft spielt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (ability-to-pay-approach) die zentrale Rolle.¹¹⁶ Hierbei wird auch explizit die Frage der Steuergerechtigkeit adressiert, die neben Effizienzaspekten als bedeutsam für die Konzeption eines Einkommensteuersystems angesehen wird.¹¹⁷ Zwar bestehen auch in der normativ geprägten Diskussion konträre Auffassungen zum Ehegattensplitting, jedoch wird das Ehegattensplitting überwiegend positiv beurteilt.

In der Diskussion finden auch verfassungsrechtliche Aspekte der (Ehegatten-)Besteuerung Berücksichtigung.¹¹⁸ Dabei wird der Gleichheitssatz nach Art. 3 GG – anders als in den beiden anderen Steuerrechtswissenschaften – von Splittingbefürwortern dahingehend interpretiert, dass er sich im Fall von Ehepaaren nicht auf Individuen, sondern auf die eheliche Gemeinschaft beziehe.¹¹⁹ Es wird auf die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft abgestellt¹²⁰ und auf das Postulat der „Globaleinkommensbesteuerung“ verwiesen.¹²¹ Ehepaare mit gleich hohem Einkommen sollten unabhängig von ihrer innerehelichen Einkommens- bzw. Arbeitsverteilung identisch besteuert werden.

Aufgrund des Diskriminierungsverbots der Ehe ergebe sich ferner, dass Ehepaare gegenüber Nichtverheirateten nicht benachteiligt werden dürften. Nach Einschätzung von *Scherf* scheiden aufgrund dieser beiden Vorgaben sowohl eine (rohe) Haushaltsbesteuerung als auch eine Individualbesteuerung für Ehegatten aus.¹²²

Im Zusammenhang mit der Ehe als Erwerbsgemeinschaft wird die Nutzung von Spezialisierungseffekten hervorgehoben.¹²³ Die intra-familiäre Arbeitsteilung werde nur dann nicht verzerrt, wenn sich beide Ehegatten identischen Grenzsteuersätzen gegenübersehen, was eine Haushaltsbesteuerung erfordere.¹²⁴ Aufgrund der Entscheidungsneutralität einer Zielgrößenbesteuerung sei das gemeinsame eheliche Einkommen zu besteuern. Das Ehegattensplitting schaffe von daher keine „künstlichen Anreize zur arbeitsteiligen Ehe“, sondern vermeide Fehlanreize einer Individualbesteuerung im Hinblick auf die innereheliche Arbeitsteilung.¹²⁵ Abgesehen von einer Welt ohne Steuern entspräche nur bei der Zusammenveranlagung das Verhältnis der Nettolohnsätze dem Verhältnis der Bruttolohnsätze.¹²⁶

Gleichmäßigkeitsaspekte der Besteuerung werden in der Diskussion explizit diskutiert. Dabei wird darauf hingewiesen, dass die Anzahl der im Haushalt lebenden Personen zu berücksichtigen sei und sich ein Ehepaar bei gleichem Einkommen eben nicht in derselben wirtschaftlichen Position wie ein Alleinstehender befinde.¹²⁷ Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Haushalten bzw. Ehepaaren sei für die Bemessung der Einkommensteuer maßgeblich.¹²⁸ Damit dienen verheiratete Ehepaare mit identischem (Ehepaar-)Einkommen als Referenzpunkt für horizontale Gleichmäßigkeit der Besteuerung.¹²⁹ Nur durch eine Haushaltsbesteuerung und damit auch durch das Ehegattensplitting werden zwei Ehepaare mit gleich hohem Einkommen unabhängig von der Verteilung des Einkommens identisch belastet, und es werde damit horizontale Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwischen Ehe-

115 *Bach/Buslei/Svindland/Baumgartner/Flach/Teichmann*, Untersuchung zu den Wirkungen der gegenwärtigen Ehegattenbesteuerung, 2003, S. 1; so auch *Hackmann*, in: *Arnold*, Wirtschaftsethische Perspektiven VI, 2002, S. 191; *Steiner/Wrohlich*, DIW DP 421 2004, S. 1.

116 Nach *Scherf*, *StuW* 2000, S. 269, halten „besonders die Finanzwissenschaftler [...] das Splitting keineswegs für eine ökonomisch unhaltbare Methode der Ehegattenbesteuerung, sondern für eine Konsequenz des Leistungsfähigkeitsprinzips“.

117 Vgl. *Scherf*, *StuW* 2000, S. 269.

118 So z.B. *Hackmann*, DP 93, Helmut Schmidt Universität, 2009, S. 10 – 11; *Homburg*, *StuW* 2000, S. 262; *Scherf*, *StuW* 2000, S. 272 f..

119 Siehe z.B. *Homburg*, *StuW* 2000, S. 262.

120 Siehe *Folkers*, in: *Seel*, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 136; *Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, 1981, S. 15; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2007, 83; *Prinz*, FR 2010, 108. Aber auch eine Vielzahl der „wirkungsorientierten“ Beiträge, die eine Individualbesteuerung favorisieren, gehen davon aus, dass Ehepaare ihren Nutzen gemeinsam

hinsichtlich der Freizeit der beiden Partner und des gemeinsamen Einkommens maximieren, also eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bilden (vgl. bspw. *Steiner/Wrohlich*, DIW DP 421 2004, S. 2).

121 Vgl. *Folkers* (FN 120) S. 143; *Scherf*, *StuW* 2000, S. 273. *Homburg*, *StuW* 2000, S. 261 f., verweist auf die Wurzeln der heutigen Einkommensteuer, die preußische „Klassensteuer“ von 1820 und die „Klassen und klassifizierte Einkommensteuer“ von 1851, die als Haushaltsteuern konzipiert gewesen seien.

122 Vgl. *Scherf*, *StuW* 2000, S. 273.

123 Vgl. *Folkers* (FN 120) S. 139; *Homburg*, *StuW* 2000, 263 f.

124 Vgl. *Cremer/Lozachmeur/Pestieau*, J. Popul. Econ. 2012, S. 767 – 768.

125 Vgl. *Folkers* (FN 120) S. 138; *Homburg*, *StuW* 2000, S. 264; *Scherf*, *StuW* 2000, S. 277.

126 Siehe *Folkers* (FN 120) S. 141.

127 Vgl. *Haller* (FN 120) S. 14; *Scherf*, *StuW* 2000, S. 272.

128 Vgl. *Folkers* (FN 120) S. 135; *Homburg*, *StuW* 2000, S. 261 f.; *Scherf*, *StuW* 2000, S. 273.

129 Vgl. *Scherf*, *StuW* 2000, S. 270.

paaren hergestellt.¹³⁰ Von daher bewirke das Splitting auch keine Ehe-Förderung, sondern stelle lediglich die Gleichbehandlung von Ehepaaren sicher.¹³¹ Auch könne nicht von einem Splittingvorteil gesprochen werden. *Scherf* verweist im Zusammenhang mit der vertikalen Gleichmäßigkeit der Besteuerung darauf, dass bei Betrachtung des relativen Splittingeffekts, Ehepaare mit hohen Einkommen nicht in besonderem Maße vom Splitting entlastet würden.¹³² Der mit dem Einkommen steigende absolute Splittingeffekt gilt – wie in Teilen des juristischen Schrifttums – als Reflex des progressiven Steuertarifs.¹³³ Auch der Vorwurf, das Ehegattensplitting fördere Ehen nicht jedoch Familien, wird als ungerechtfertigt eingestuft.¹³⁴

Im Zusammenhang mit dem Ehegattensplitting wird auch auf die Ersparnis durch die gemeinsame Haushaltsführung eines Ehepaars hingewiesen, die beim Ehegattensplitting keine Berücksichtigung fände. Die Existenz von Haushaltersparnissen wird teilweise gegen das Ehegattensplitting angeführt¹³⁵, oder es wird zumindest eine Reduzierung des Splittingfaktors auf einen unter zwei liegenden Wert ins Spiel gebracht.¹³⁶ Alternativ werden eine Kürzung der Grundfreibeträge für Ehegatten¹³⁷ sowie sei eine Steuerermäßigung für Alleinstehende¹³⁸ genannt. Weiter gibt es Stimmen, die eine steuerliche Berücksichtigung von Ersparnissen durch eine gemeinsame Haushaltsführung als nicht praktikabel einstufen¹³⁹ oder meinen, dass die Berücksichtigung von Haushaltersparnissen im Einkommensteuerrecht keinen Platz hätte.¹⁴⁰

Es wird aber auch die Auffassung vertreten, wonach das Ehegattensplitting keine angemessene Form der Ehegattenbesteuerung sei. Insbesondere Bezug nehmend auf die Beiträge von *Homburg* (StuW 2000) und *Scherf* (StuW 2000) erscheinen *Hackmann* die vorgebrachten Argumente „allesamt ungereimt“, und sie verfolgten vorrangig das Ziel, zu einem „schon vorher gekannte[n] Resultat“ zu führen und das „Meinungsklima maßgeblich [zu] beeinflussen“. ¹⁴¹ Im Zusammenhang mit der durch das Ehegattensplitting gewährleisteten Entscheidungsneutralität hinsichtlich der eheinternen Arbeitsteilung wird darauf verwiesen, dass unverheiratete Paare trotz einer beziehungsinternen Ar-

beitsteilung der Individualbesteuerung unterworfen seien.¹⁴² Zudem zeige die Theorie der zweitbesten Besteuerung, dass Entscheidungsneutralität in diesem Kontext gar nicht erstrebenswert sei, da sich Männer und Frauen hinsichtlich ihrer Arbeitsangebotselastizitäten unterscheiden und eine Individualbesteuerung optimalsteuertheoretisch überlegen sei.¹⁴³ Dagegen gingen vom Ehegattensplitting negative Erwerbsanreize für die Ehefrau (allgemeiner: den Zweitverdiener) aus, da sich diese dem hohen Grenzsteuersatz ihres Ehemannes ausgesetzt sehe.¹⁴⁴ Auch verteilungspolitisch wird das Ehegattensplitting mit Verweis auf den mit steigendem Einkommen zunehmenden absoluten Splittingeffekt kritisiert.¹⁴⁵ Hierbei wird die Individualbesteuerung entweder mit Verweis auf den Gleichheitssatz des Grundgesetzes¹⁴⁶ oder den Vergleich mit der unverheirateten Paaren¹⁴⁷ als Referenzmaßstab herangezogen. *Wrede* kritisiert am Ehegattensplitting, dass „Haushaltsproduktion [...] zu Lasten über Märkte vermittelter Dienstleistungen gefördert, formelle Kinderbetreuung zugunsten elterlicher Kinderbetreuung diskriminiert“ werde.¹⁴⁸ Auch unter Gendergesichtspunkten wird das Ehegattensplitting wegen der negativen Arbeitsangebotseffekte für Ehefrauen kritisiert.¹⁴⁹ Zudem werden die negativen Effekte auf die arbeitsmarktrelevante Humankapitalbildung von Frauen und die Schwächung der Position gutausgebildeter Frauen auf dem Heiratsmarkt betont.¹⁵⁰ Auch die Stärkung der traditionellen Rollenverteilung sowie die Förderung der Ehe werden als Kritikpunkte gegen das Splitting angeführt.¹⁵¹

c) Ehegattensplitting in der „empirischen“ Finanzwissenschaft und der Optimalsteuertheorie

Das zentrale Argument, das gegenwärtig in der Finanzwissenschaft gegen das Ehegattensplitting vorgebracht wird, sind die negativen Effekte auf das Arbeitsangebot des Zweitverdieners, der regelmäßig mit der Ehefrau gleichgesetzt wird. In diesem Zusammenhang wird auf die Erwerbsquote verheirateter Frauen in Deutschland verwiesen, welche (auch aufgrund des Ehegattensplittings) im internationalen Vergleich

130 Vgl. für die Haushaltsbesteuerung im Allgemeinen *Gruber* (FN 114) S. 550; *Pechman*, Federal Tax Policy, 1987, S. 103 – 104, und für das Ehegattensplitting *Folkers* (FN 120) S. 135.

131 Vgl. *Folkers* (FN 120) S. 146.

132 Vgl. *Scherf*, StuW 2000, S. 270.

133 Vgl. *Scherf*, StuW 2000, S. 270.

134 Nach *Homburg*, StuW 2000, S. 268, bewirkt das Ehegattensplitting keine Eheförderung. Ebenso *Scherf*, Wirtschaftsdienst 1999, S. 31 – 32.

135 Vgl. *Hackmann* (FN 115) S. 197.

136 Vgl. *Haller* (FN 120) S. 17. Er bringt einen Divisor von 1,6 ins Spiel.

137 Vgl. *Scherf*, StuW 2000, S. 275 f.

138 Vgl. *Haller* (FN 120) S. 17; *Prinz*, FR 2010, 108; *Scherf*, StuW 2000, 276. Nach *Folkers* (FN 120) rechtfertigen Haushaltersparnisse keine höhere Besteuerung von Ehepaaren, da nicht Nutzen, sondern Einkommen Gegenstand einer Einkommensteuer sind.

139 Vgl. *Scherf*, StuW 2000, S. 276.

140 Vgl. *Folkers* (FN 120) S. 144; *Homburg*, StuW 2000, S. 266;

er weist darauf hin, dass die Haushaltersparnis auch bei anderen Formen des Zusammenlebens, wie Wohngemeinschaften, zu berücksichtigen wäre.

141 Siehe *Hackmann*, DP 93, Helmut Schmidt Universität, 2009, S. 35 f. Eine seiner Meinung nach geeignete Ehegattenbesteuerung ist ein Realsplitting, bei dem der maximal übertragbare „Unterhaltsbetrag“ um das Einkommen des weniger verdienenden Ehepartners gekürzt wird (vgl. *Hackmann*, FA 1973).

142 Vgl. *Hackmann* (FN 115) S. 194.

143 Vgl. *Hackmann* (FN 115) S. 195.

144 Vgl. *Spahn/Kaiser/Kassella*, Fisc. Stud. 1992, S. 24.

145 Vgl. *Hackmann* (FN 115) S. 4.

146 Vgl. *Hackmann*, DP 93, Helmut Schmidt Universität, 2009, S. 11.

147 Vgl. *Spahn/Kaiser/Kassella*, Fisc. Stud. 1992, S. 24 f..

148 Vgl. *Wrede*, in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 222.

149 Vgl. *Spahn/Kaiser/Kassella*, Fisc. Stud. 1992, S. 26.

150 Vgl. *Wrede* (FN 148) S. 222.

151 Vgl. *Spahn/Kaiser/Kassella*, Fisc. Stud. 1992, S. 26.

eher niedrig sei.¹⁵² Auch wird eine im internationalen Vergleich relativ niedrige Erwerbsbeteiligung von verheirateten Frauen mit Kindern konstatiert.¹⁵³

Neben der Erwerbsquote, die sich auf die extensive Erwerbsbeteiligung (Partizipation vs. Nicht-Partizipation) bezieht, spielt auch die intensive Beteiligung (Arbeitsvolumen der Partizipierenden) eine wichtige Rolle im Hinblick auf Steuerwirkungen. Bezüglich der intensiven Erwerbsbeteiligung stellt *Triebe* fest, dass die durchschnittliche Arbeitszeit je verheirateter Frau, wenn auch bei abnehmender Tendenz, deutlich niedriger liegt als die unverheirateter, aber mit ihrem Partner zusammenlebender Frauen, wogegen sich die Partizipationsquoten angenähert hätten.¹⁵⁴ *Bonin et al.* zeigen, dass die Partizipationsquote insbesondere bei Müttern mit Kindern im Alter von bis 2 Jahren sehr niedrig ist (29,6 %).¹⁵⁵

Hinsichtlich möglicher Auswirkungen des Ehegattensplittings auf das Arbeitsangebot des Zweitverdieners wird folgende Überlegung angestellt: Da sich verheiratete Frauen im Fall einer Individualbesteuerung niedrigeren Grenzsteuersätzen ausgesetzt sehen¹⁵⁶ und nach Erkenntnissen empirischer Studien hinsichtlich ihres Arbeitsangebots weit stärker auf Veränderungen ihres Nettolohns reagieren als verheiratete Männer, würden sie ihr Arbeitsangebot bei Abschaffung des Ehegattensplittings stärker erhöhen, als Ehemänner ihr Arbeitsangebot reduzieren würden.

Die Arbeitsangebotseffekte der Einführung einer Individualbesteuerung sowie verschiedener Formen des Realsplittings wurden in zahlreichen Studien untersucht.¹⁵⁷ Sämtliche Studien finden dabei positive Arbeitsangebotseffekte für verheiratete Frauen durch die Einführung einer Individualbesteuerung. Dem stehen gegenläufige Effekte auf das Arbeitsangebot von

verheirateten Männern, deren Grenzsteuersätze steigen, entgegen. Jedoch sei dieser kompensierende Effekt deutlich kleiner, was insbesondere auf das erheblich elastischere Arbeitsangebot von Frauen zurückzuführen sei, so dass insgesamt ein ansteigendes Arbeitsangebot zu verzeichnen sei.¹⁵⁸ Dies gelte auch im Fall eines Realsplittings, jedoch sind die Effekte hier außerordentlich gering. Die meisten deutschen Studien, die Arbeitsangebotseffekte des Ehegattensplittings untersuchen, basieren dabei auf dem von *van Soest* entwickelten diskreten Arbeitsangebotsmodell.¹⁵⁹

Laut einer aktuellen Studie von *Bonin et al.*¹⁶⁰, die Ehepaare betrachten, bei denen die Partner zwischen 20 und 60 Jahren alt sind, würde sich das Arbeitsangebot verheirateter Frauen gemessen in Vollzeitäquivalenten im Zuge der Einführung einer Individualbesteuerung um etwa 243.000 erhöhen, während es sich bei den Ehemännern um etwa 20.000 reduzieren würde.¹⁶¹ Nach *Müller et al.* (2013), S. 83. beträgt der Arbeitsangebotseffekt bei verheirateten Müttern mit bis zu zwölf Jahre alten Kindern 128.600 Vollzeitäquivalente.¹⁶² Während die Partizipationseffekte bei Ehefrauen unabhängig von der Existenz von Kindern im Mittel ähnlich ausfallen, wirkt das Ehegattensplitting nach *Bonin et al.* hinsichtlich der gearbeiteten Stunden deutlich stärker auf Frauen mit Kindern.¹⁶³ Die Effekte eines Realsplittings sind ungleich geringer. So entspricht nach *Bonin et al.* der (Netto-)Arbeitsangebots-effekt im Fall eines Realsplittings mit übertragbaren Beträgen in Höhe der Unterhaltsleistungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG gerade einmal 40.000 Vollzeitäquivalenten.

Die neueren Studien schätzen deutlich geringere Arbeitsangebotseffekte als ihre Vorgängerstudien. Dies

152 So z.B. *Bach/Geyer/Haas/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41/2011, S. 13; *Fehr/Kallweit/Kindermann*, SOEPpaper 613 2013, S. 1; *Wagenhals*, in: Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, S. 254. Dem international verwendeten Labor-Force-Konzept der ILO folgend, lag die Erwerbsbeteiligung verheirateter Frauen (20 bis 64 Jahre) in Deutschland im Jahr 2013 mit 70,1 % allerdings deutlich über dem EU-28-Durchschnitt (62,2 %) und innerhalb der Europäischen Union auf Rang sieben hinter vor allem skandinavischen und baltischen Staaten. Betrachtet man die Differenz der Erwerbsquoten verheirateter Frauen und Männer, liegt Deutschland mit 16,7 Prozentpunkten allerdings nur im Mittelfeld (EU-28: 17,7 Prozentpunkte). Sowohl in Deutschland als auch im EU-28-Durchschnitt liegen die Erwerbsquoten von ledigen Frauen und Männern mit Unterschieden von 0,1 bzw. 3,8 Prozentpunkten sowie von geschiedenen Frauen und Männern mit Unterschieden von 0,2 bzw. 3,0 Prozentpunkten dagegen sehr nahe beieinander.

153 So *Bach/Geyer/Haas/Wrohlich*, Wirtschaftsdienst 2012, S. 624. Ähnlich *Wrohlich*, Evaluating Family Policy Reforms Using Behavioral Microsimulation, 2007, S. 21.

154 Siehe *Triebe*, SOEPpaper 614 2013.

155 *Bonin/Clauss/Gerlach/Laß/Mancini/Nehrkorn-Ludwig/Niepel/Schnabel/Stichnoth/Sutter*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, 2013, S. 47.

156 Nach *Jaumotte*, OECD WP 376 2003, S. 8–9, liegen die Grenzsteuersätze von Zweitverdienern in fast allen OECD-Staaten über denen von Alleinstehenden.

157 Zu Arbeitsangebotseffekte im Kontext der Familienbe-

steuerung für Deutschland vgl. z.B. *Bach/Geyer/Haas/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41/2011, *Beblo/Beninger/Laisney*, AEQ 2004, *Beblo/Beninger/Laisney*, in: Althammer/Klammer, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, 2006, *Bechara/Beimann/Kambeck/Schaffner/von den Driesch*, Gutachten zur Reform des Ehegattensplittings, 2013, *Beninger/Laisney/Beblo*, ZEW DP 03-31 2003, *Bergs/Fuest/Pechl/Schaefer*, Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften 2007, *Bonin et al.*, Evaluation (FN 155), *Dearing/Hofer/Lietz/Winter-Ebmer/Wrohlich*, Fisc. Stud. 2007, *Müller/Spiess/Tsiasioti/Wrohlich/Bügelmayer/Haywood/Perer/Ringmann/Witzke*, Evaluationsmodul: Förderung und Wohlergehen von Kindern, 2013, *Steiner/Wrohlich*, DIW DP 421 2004, *Steiner/Wrohlich*, FA 2008 und *Wrohlich*, Family Policy (FN 153). Mit Blick auf internationale Literatur sind z.B. *Callan/van Soest/Walsh*, Labour 2009, *Crossley/Jeon*, Fisc. Stud. 2007, *Feldstein/Feenberg*, NBER WP 5155 1996, *LaLumia*, J. Public Econ. 2008, und *Smith/Dex/Vlasblom/Callan*, Oxford Econ. Pap. 2003 zu nennen.

158 Die bei der Einführung einer Individualbesteuerung vorgenommenen Anpassungen beim Arbeitsangebot resultieren auch aus der Beseitigung der Neutralität des Ehegattensplittings gegenüber der Zeitallokationsentscheidung der Ehepartner.

159 Siehe *van Soest*, JHR 1995.

160 *Bonin et al.* (FN 155).

161 *Bonin et al.* (FN 155) S. 108.

162 Vgl. *Müller et al.* (FN 157) S. 83.

163 Siehe *Bonin et al.* (FN 155), S. 108.

liegt zum einen an der Modellwahl. So sind die Arbeitsangebotseffekte bei Zugrundelagen des früher häufig verwendeten „male chauvinist model“ – hier passt die Ehefrau ihr Erwerbsverhalten an das unveränderliche Erwerbsverhalten ihres Ehemannes an – deutlich größer als beim „Haushalts-Nutzenmodell“ – hier bestimmen die Ehepartner ihr Arbeitsangebot simultan. So würde nach *Bach/Buslei et al.* bei Zugrundelegung des in früheren Studien verwendeten „male chauvinist model“ im Jahr 2003 ein geschätztes zusätzliches Beschäftigungspotential i.H.v. rund 3 Mio. Erwerbspersonen ergeben, während die Autoren den Nettoeffekt basierend auf einer Schätzung durch ein Haushalts-Nutzenmodell auf rund 375.000 zusätzliche Erwerbspersonen beziffern.¹⁶⁴ Aber auch bei der Verwendung identischer Modelle fallen die heute geschätzten Arbeitsangebotseffekte deutlich geringer aus. So gehen *Steiner/Wrohlich* im Jahr 2004 noch von einer Veränderung der Partizipationsquote (der durchschnittlichen Arbeitszeit) verheirateter Frauen von 4,85 Prozentpunkten (11,40 %) im Falle der Einführung einer Individualbesteuerung aus, während *Bach et al.* im Jahr 2011 eine Erhöhung der Partizipationsquote (Arbeitszeit) von nur noch 2,37 Prozentpunkten (7,38 %) ermitteln. Bei der Reaktion der Ehemänner ist ein ähnlicher Trend auszumachen, wenn auch auf deutlich niedrigerem Niveau.¹⁶⁵ Der erhebliche Rückgang des geschätzten Arbeitsangebotseffekts bei Ehefrauen dürften insbesondere auf die seit vielen Jahren sinkenden Arbeitsangebotselastizitäten verheirateter Frauen¹⁶⁶ zurückzuführen sein, die sich auch in steigenden Partizipationsquoten verheirateter Frauen niederschlagen, welche sich denen alleinstehender Frauen angenähert haben.

Im Zusammenhang mit Steuerwirkungen auf das Arbeitsangebot werden oftmals Arbeitsangebotselastizitäten ermittelt, um die Stärke des Effekts angeben zu können.¹⁶⁷ Die Arbeitsangebotselastizität beschreibt die prozentuale Änderung des Arbeitsangebots bei einer Änderung des Nettolohns um 1 %. Durch diese Größe wird insbesondere die „Sensibilität“ verschiedener Individuen oder Gruppen beschrieben und in

Modelle implementierbar. *Bargain/Orsini/Peichl* schätzen Arbeitsangebotselastizitäten von Männern und Frauen in verschiedenen westlichen Staaten basierend auf einer einheitlichen Methodik und Daten aus ähnlichen Zeiträumen.¹⁶⁸ Für Deutschland finden sie für das Jahr 2001 Arbeitsangebotselastizitäten für verheiratete Frauen von 0,31 sowie für verheiratete Männer von 0,14 und damit im internationalen Vergleich leicht überdurchschnittlich Werte. Weiter schätzen die Autoren bezüglich der Kreuzlohn-elastizitäten des Arbeitsangebotes Werte i.H.v. -0,17 für verheiratete Frauen und -0,06 für verheiratete Männer. D.h., mit höherem Lohn des Ehepartners reduzieren also vor allem verheiratete Frauen ihre Erwerbsarbeit.

Auch im Rahmen der Optimalsteuertheorie setzen sich zahlreiche Beiträge mit der Frage auseinander, ob Ehegatten gemeinsam oder getrennt besteuert werden sollten. Die Bestimmung einer optimalen Besteuerung folgt einer Wohlfahrtsmaximierung, bei der insbesondere ein Trade-off zwischen Gerechtigkeits- und Effizienzüberlegungen (equity-efficiency trade off) besteht.¹⁶⁹ Ein Steuersystem gilt einem anderen gegenüber als überlegen, wenn es bei gleichem Steueraufkommen weniger Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen und damit weniger steuerliche Zusatzlasten, also weniger Wohlfahrtsverluste verursacht. Hierbei spielen die Arbeitsangebotselastizitäten eine entscheidende Rolle. Im Zusammenhang mit der Ehegattenbesteuerung wird der Individualbesteuerung der Vorzug eingeräumt, da sich – wie oben bereits ausgeführt – empirisch gezeigt hat, dass Zweitverdiener eine geringere Arbeitsangebotselastizität aufweisen.¹⁷⁰ Aufgrund der höheren Arbeitsangebotselastizitäten verheirateter Frauen sei sogar eine selektive Besteuerung mit höheren Grenzsteuersätzen für Männer optimal (gender-based-taxation).¹⁷¹ Abhängig von bestimmten Annahmen empfehlen *Kleven/Kreiner/Saez* sogar eine sinkende Grenzbelastung des Zweitverdieners bei zunehmendem Einkommen des Ehepartners und unter bestimmten Umständen sogar (mit dem Einkommen des Ehepartners abnehmende)

164 Vgl. *Bach/Buslei/Svindland/Baumgartner/Flach/Teichmann*, Untersuchungen zu den Wirkungen der gegenwärtigen Ehegattenbesteuerung, 2003, S. 63–64; nach *Steiner/Wrohlich*, DIW DP 421 2004, S. 20, beträgt der Effekt rund 340.000 zusätzliche Erwerbspersonen.

165 Vgl. *Steiner/Wrohlich*, DIW DP 421 2004, S. 19, und *Bach/Geyer/Haan/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41/2011, S. 19.

166 Vgl. für die USA Heim, JHR 2007.

167 Eine Übersicht zu geschätzten Arbeitsangebotselastizitäten findet sich u.a. bei *Blundell/MaCurdy*, in: *Ashenfelter/Card*, Handbook of Labor Economics, 1999, *Meghir/Philips*, in: *Stuart/Besley/Blundell/Bond/Cole/Gammie/Johnson/Myles/Poterba*, Dimensions of Tax Design, 2010, und *Keane*, JEL 2011. Für ältere Studien sei zudem auf die Arbeiten von *Killingsworth/Heckman*, in: *Ashenfelter/Layard*, Handbook of Labor Economics, 1986, sowie *Pencavel*, in: *Ashenfelter/Layard*, Handbook of Labor Economics, 1986.

168 Siehe *Bargain/Orsini/Peichl*, JHR 2014.

169 So z.B. *Boskin/Sheshinski*, J. Publ. Econ. 1983, S. 282.

170 Ausgehend von *Boskin/Sheshinski*, J. Publ. Econ. 1983, kommen bis auf wenige Ausnahmen (z.B. mit Berücksich-

tigung von Haushaltsarbeit *Piggott/Whalley*, JPE 1996), deren Ergebnisse allerdings umstritten sind (s. *Apps/Rees*, JPE 1996, *Gottfried/Richter*, JEP 1999, sowie *Piggott/Whalley*, JPE 1999), auch die nachfolgenden Arbeiten zu diesem Ergebnis. Ebenso *Decoster/Haan*, DIW DP 1175 2011, die eine entsprechende Reform für Deutschland untersuchen. An dem Ergebnis ändern auch Erweiterungen der Modelle, z.B. um eine nichtlineare Besteuerung oder um die Kinderbetreuung (s. z.B. *Apps/Rees*, CESifo WP 4578 2014) nichts. Außerdem zeigen *Meier/Wrede*, J. Popul. Econ. 2013, dass Wohlfahrtsgewinne auch bei zeitgleicher partieller Umwidmung des Mehraufkommens aus der Abschaffung des Ehegattensplittings zur Kinderförderung mit dem Ziel stabiler Fertilitätsraten entstehen.

171 So bereits *Boskin/Sheshinski*, J. Publ. Econ. 1983, aber auch z.B. *Kaplow*, The Theory of Taxation and Public Economics, 2008, S. 337 – 341, *Apps/Rees*, CESifo Econ. Stud. 2011, und *Alesina/Ichino/Karabarbounis*, AEJ: Econ. Pol. 2011. Letztere ziehen dabei sogar eine zusätzliche Differenzierung nach Familienstand in Betracht.

Transferzahlungen, also negativer Grenzsteuersätze für den Zweitverdiener.¹⁷²

d) Weitere Argumente gegen das Ehegattensplitting

Neben den negativen Arbeitsanreizen werden weitere – bereits aus der steuerjuristischen, betriebswirtschaftlichen und normativen finanzwissenschaftlichen Diskussion bekannte – Kritikpunkte gegen das Ehegattensplitting vorgebracht.

So wird das Splitting aus verteilungspolitischer Sicht kritisiert. Dem Ehegattensplitting wird eine Bevorzugung von Alleinverdiener-Ehen sowie eine degressive Verteilungswirkung vorgeworfen, da es Ehepaare mit hohem Einkommen begünstige.¹⁷³ Von daher träge die Abschaffung des Ehegattensplittings nach *Bonin et al.* und *Bach et al.* – absolut gesehen – vor allem Haushalte mit hohem Einkommen.¹⁷⁴ Während Haushalte im ersten Einkommensquartil nach *Bonin et al.* monatlich im Durchschnitt etwa 39 € weniger Nettoeinkommen zur Verfügung hätten, wären es bei Haushalten im zweiten Quartil bereits 112 €. Für die oberen beiden Einkommensquartile liegt die monatliche Mehrbelastung demnach bei 133 bzw. 171 €. ¹⁷⁵

Zudem wird vorgebracht, das Ehegattensplitting fördere die Institution „Ehe“, nicht jedoch Familien mit Kindern. Hintergrund ist die Vorstellung, dass inzwischen viele Ehepaare kinderlos seien und Kinder insbesondere von Alleinerziehenden bzw. nichtverheirateten Paaren aufgezogen würden.¹⁷⁶ Empirisch zeigt sich nach *Wagenhals*, dass 51,6 % des Splittingvolumens auf Eltern mit Kindern im Alter unter 16 Jahren zugutekommt und insgesamt 93,7 % des Volumens auf Ehepaare entfällt, die mindestens ein Kind bekommen haben.¹⁷⁷

VI. Fazit

Nach wie vor herrscht in der Literatur ebenso wie in der Politik Uneinigkeit darüber, wie die Besteuerung von Ehegatten idealerweise ausgestaltet sein sollte. Die in der seit mehreren Jahrzehnten andauernden Diskussion ausgetauschten Argumente haben sich kaum verändert. Dennoch wird das Ehegattensplitting gegenwärtig deutlich kritischer gesehen, als dies noch vor einigen Jahren der Fall war, und dessen Ersatz durch eine Individualbesteuerung favorisiert. Dies ist vor allem dem besonders von Steuerjuristen geäußerten Vorwurf der Frauendiskriminierung geschuldet, der argumentativ besonders schwer wiegt und verstärkt auch in der Politik und den Medien ge-

äußert wird. Zudem wurden vor allem von Seiten der Finanzwissenschaft die negativen Arbeitsangebotseffekte des Ehegattensplittings stärker in den Fokus der Diskussion gerückt, die wiederum im Hinblick auf emanzipatorische Bestrebungen als besonders bedeutsam eingestuft werden. Schließlich wird das Splitting als familienfeindlich und sozial ungerecht bezeichnet.

Die Befürworter des Ehegattensplittings verweisen auf die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft und den dadurch stattfindenden Einkommenstransfer zwischen den Ehegatten. Der daraus resultierenden Halbteilung des ehelichen Einkommens zwischen den Ehegatten trage das Ehegattensplitting steuerlich Rechnung. Von daher könne von unerwünschten Verteilungseffekten und einer familienfeindlichen Besteuerung ebenso wenig gesprochen werden wie von einer Frauendiskriminierung. Im Zusammenhang mit Arbeitsangebotseffekten wird auf die Neutralität des Ehegattensplittings hinsichtlich der eheinternen Arbeitsteilung verwiesen.

Insgesamt gesehen scheinen die Splittinggegner derzeit im Vorteil, da sie mit schlagkräftigen Begriffen wie „Frauendiskriminierung“ oder „Familienfeindlichkeit“ operieren können. Zudem sind Splittingbefürworter dem Verdacht ausgesetzt, traditionelle Rollenbilder konservieren zu wollen, wodurch sie sich argumentativ in der Defensive befinden.

Ob das Ehegattensplitting einer Individualbesteuerung tatsächlich „unterlegen“ ist, erscheint zweifelhaft. Zum einen sind die geschätzten positiven Arbeitsangebotseffekte aufgrund des geänderten weiblichen Erwerbsverhaltens inzwischen relativ gering und im Verhältnis zur Gesamtzahl der Beschäftigten in Deutschland marginal. Beim Realsplitting, das aus verfassungsrechtlichen Gründen – anders als die Individualbesteuerung – eine realistische Option darstellt, sind die Arbeitsangebotseffekte vernachlässigbar. Zum anderen sprechen steuererhebungstechnische Aspekte, die in der Besteuerungsrealität außerordentlich bedeutsam sind aber in der Diskussion kaum genannt werden, zweifelsfrei für das Ehegattensplitting. Im Fall der Abschaffung des Ehegattensplittings würden jährlich knapp 15 Mio. zusätzliche Steuererklärungen anfallen, was sowohl den Steuerpflichtigen als auch den Finanzbehörden einen nicht unerheblichen Aufwand bereiten dürfte. Zudem müssten die finanziellen Beziehungen zwischen den Ehegatten von den Finanzbehörden besonders geprüft werden, um Steuergestaltungen zwischen den Ehegatten zu beugen.

172 Siehe *Kleven/Kreiner/Saez*, EC 2009. Es würden also in beiden Fällen mit dem Partnereinkommen ansteigende Erwerbsanreize gesetzt. Hintergrund hierfür sind die negativen Kreuzlohnelastizitäten von verheirateten Frauen.

173 Vgl. *Buslei/Wrohlich*, DIW Roundup 21 2014, S. 1 f.; *Fehr/Kallweit/Kindermann*, SOEPpaper 613-2013, S. 1; *Müller et al.* (FN 156) S. 79; *Wrohlich* (FN 152) S. 29. Zu dem Vorwurf, dass das Ehegattensplitting „eine Subventionierung der Alleinverdiener-Hausfrauenehe darstelle“, s. *Beblo*, in: *Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 2007, S. 269 f.

174 Siehe *Bonin et al.* (FN 155) S. 106. *Bach/Geyer/Haan/*

Wrohlich, DIW Wochenbericht 41/2011, S. 16, sowie *Wagenhals*, in: *Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 2007, S. 249–251, zeigen, dass die Splittingeffekte mit wachsendem zu versteuerndem Einkommen zwar absolut zunehmen, relativ aber tendenziell abnehmen.

175 Siehe *Bonin et al.* (FN 155) S. 106.

176 Vgl. *Bach/Geyer/Haan/Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41/2011, S. 13; *Bergs/Fuest/Pechl/Schaefer*, Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften 2007, S. 3; *Fehr/Kallweit/Kindermann*, SOEPpaper 613 2013, S. 1; *Spahn/Kaiser/Kassella*, Fisc. Stud. 1992, S. 29; *Steiner/Wrohlich*, DP 421 2004, S. 1.

177 Siehe *Wagenhals* (FN 174) S. 249.

Es bleibt festzuhalten, dass sich wissenschaftlich – nach wie vor – nicht klären lässt, wie die „richtige“ Ehegattenbesteuerung auszusehen hat. Letztlich handelt es sich um eine Fragestellung mit normativem Charakter, die auf der Grundlage von Werturteilen entschieden werden muss. Dabei kommt dem verwendeten Referenzmaßstab eine entscheidende Bedeutung zu. Für Vertreter der Individualbesteuerung ist die Gleichbehandlung von einzelnen Wirtschaftssub-

jekten unabhängig vom Familienstand ausschlaggebend, während Anhänger des Ehegattensplittings verheiratete Paare als Referenzgruppe heranziehen und die Unterschiede zu nicht verheirateten Paaren betonen. Zudem spielen Steuerwirkungen ebenso eine Rolle wie Compliance Costs der Besteuerung. Letztlich ist es eine Frage, wie die unterschiedlichen Argumente eingeschätzt und gewichtet werden.

Kalte Progression aufgrund fehlender Inflationskorrektur außertariflicher Abzüge und Höchstbeträge bei der Einkommensteuer

Prof. (em.) Dr. Dr. CHRISTIANA DJANANI/M.Sc. THIMO GROSSMANN, Eichstätt-Ingolstadt*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einführung II. Kalte Progression im Bereich der Einkommensteuer <ul style="list-style-type: none"> 1. Entstehung der kalten Progression im Einkommensteuerbereich 2. Abzugs- und Höchstbeträge der Einkommensteuer unter Inflationsbedingung <ul style="list-style-type: none"> a) Freibeträge, Freigrenzen und Absetzbeträge b) Pausch- und Höchstbeträge III. Empirische Untersuchung der kalten Progression für ausgewählte Einzelnormen <ul style="list-style-type: none"> 1. Überblick zur Entwicklung der analysierten steuerlichen Regelungen | <ul style="list-style-type: none"> 2. Empirische Untersuchung <ul style="list-style-type: none"> a) Datengrundlage und Simulationsmodell b) Kalte Progression aufgrund einzelner außertariflicher Vorschriften c) Folgen der kalten Progression aufgrund der untersuchten Regelungen insgesamt d) Vergleich der Ergebnisse mit der tarifbedingten kalten Progression IV. Handlungsempfehlung zur Berücksichtigung der kalten Progression V. Fazit |
|---|---|

I. Einführung

Die Konsequenzen aus der kalten Progression im Bereich der Einkommensteuer sind seit vielen Jahrzehnten regelmäßig Untersuchungsgegenstand des juristischen und ökonomischen Schrifttums. Auf der steuerepolitischen Agenda sind diese „heimlichen“ Steuererhöhungen erst seit einigen Jahren wieder vermehrt zu finden.¹ Die mit Wirkung ab 2009 vorgenommenen Tarifänderungen² wurden als Einstieg in den Abbau der kalten Progression bezeichnet.³ In der darauffolgenden Legislaturperiode wurde ein Gesetzesentwurf präsentiert, der einer Rückführung der zuvor entstandenen Mehreinnahmen des Fiskus in den Jahren 2013 und 2014 dienen sollte.⁴ Das ursprüngliche Vorhaben, den Tarifverlauf in diesen Jahren schrittweise an die Preisentwicklung anzupassen, fand aber im Bundesrat nicht die notwendige Zustimmung.⁵ Aus diesem Grund ist die Forderung nach einem Abbau der kalten Progression bei der Einkommensteuer nach wie vor aktuell und wird parteiübergreifend befürwortet.⁶

Auffallend ist, dass die kalte Progression in der öffentlichen und parlamentarischen Kontroverse als ein ausschließlich im Tarifverlauf begründetes Phänomen

verstanden wird.⁷ Auch in wissenschaftlichen Publikationen werden Aufkommens- und Verteilungseffekte bei Inflation in erster Linie anhand der Tarifvorschrift des § 32a EStG untersucht.⁸ Damit wird vernachlässigt, dass in Zeiten allgemein steigender Preise auch alle sonstigen nominal fixierten Einflussfaktoren der Steuerlast effektiv an Wert verlieren.⁹ In der Folge wird das Ausmaß der kalten Progression bei der Einkommensteuer grundlegend unterschätzt.

Mit dem vorliegenden Beitrag soll die Relevanz des Problems unterlassener bzw. unzureichender Inflationskorrekturen außerhalb der eigentlichen Tarifdefinition aufgezeigt werden. Zugleich soll damit eine vollständigere Sicht auf das Phänomen der kalten Progression bei der Einkommensteuer befördert werden. Die nachstehenden Ausführungen gliedern sich dazu wie folgt: Im zweiten Kapitel wird allgemein dargestellt, wie es bei Inflation durch nominal fixierte Abzugs- und Höchstbeträge zum Effekt der kalten Progression kommt. Im Anschluss daran werden in Kapitel III mit einem Mikrosimulationsmodell die Aufkommens- und Verteilungswirkungen exemplarisch für einige bedeutende außertarifliche Vorschriften quantifiziert. Daraufhin erfolgt eine Einordnung der Ergebnis-

* Prof. (em.) Dr. Dr. Christiana Djanani ist Emerita des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt. M.Sc. Thimo Grossmann ist Doktorand bei Frau Prof. Djanani und Stipendiat der Universität Bayern e.V. am internationalen Promotionskolleg der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt.

1 Z.B. BT-Drucks. 16/8346; BT-Plenarprotokoll 16/203, S. 21980; BT-Plenarprotokoll 17/135, S. 16009 ff.

2 Durch Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland v. 2.3.2009, BGBl. I 2009, 416.

3 So u.a. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie, Jahreswirtschaftsbericht 2009, S. 28.

4 BT-Drucks. 17/8683.

5 BR-Drucks. 201/12 (Beschluss). Zur fehlenden Eignung der nach dem Vermittlungsausschuss verabschiedeten Gesetzesfassung zur Kompensation der kalten Progression vgl. F. Hechtner, StuW 2014, 132 ff.

6 Dazu u.a. Pressemitteilung der CDU v. 17.11.2014 (abrufbar unter www.CDU.de); Pressemitteilung der CSU v. 23.10.2014 (abrufbar unter www.CSU.de); Pressekonferenz des Parteivorsitzenden der SPD v. 8.12.2014 (abrufbar unter www.SPD.de).

7 Exemplarisch zur parlamentarischen Debatte BR-Drucks. 304/13, 3; BT-Drucks. 17/8683; BT-Drucks. 18/954, 2. Selbst die Tarifeffekte werden dabei z.T. nicht richtig erfasst, vgl. S. Eichfelder/F. Hechtner, DStZ 2013, 227 (230).

8 Statt vieler z.B. Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2011/12, Tz. 344 ff.; T. Schaefer, Kalte Progression, Studie im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, 2013.

9 Mit dieser Feststellung auch M. Broer, DStZ 2012, 792 (793). Auf die daraus resultierende Untererfassung der kalten Progression weist bereits D. Fricke, StuW 1977, 243 (249) hin. Ähnlich auch B. v. Maydell, Geldschuld und Geldwert – Die Bedeutung von Änderungen des Geldwertes für die Geldschulden, 1974, S. 361 f.

se in den Gesamtkontext der kalten Progression bei der Einkommensteuer. In Kapitel IV wird eine Handlungsempfehlung zur vollständigen Berücksichtigung der inflationsbedingten „heimlichen“ Steuererhöhungen abgeleitet. Der Beitrag schließt in Kapitel V mit einem Fazit.

II. Kalte Progression im Bereich der Einkommensteuer

1. Entstehung der kalten Progression im Einkommensteuerbereich

Mit der politischen Entscheidung für die progressive Ausgestaltung der Einkommensteuer ist der Effekt verbunden, dass jedes zusätzlich erzielte Einkommen zu einer mehr als proportionalen Erhöhung der individuellen Steuerlast führt.¹⁰ Die Progression wird üblicherweise damit gerechtfertigt, dass mit zunehmendem Einkommen ein insgesamt höherer Prozentsatz der Bemessungsgrundlage für die Steuerzahlung disponibel sei.¹¹ Wird die Bemessung der Höhe der Steuerschuld bei Inflation aber anhand nominal unveränderter Größen vorgenommen, kommt es für real konstante Einkommen zu einem Anstieg des durchschnittlichen Steuersatzes. Dieser Zusammenhang wird mit dem Begriff der kalten Progression umschrieben.¹²

An dieser Stelle ist zu hinterfragen, ob die kalte Progression überhaupt als schädlich zu beurteilen ist. Dabei ist zu bedenken, dass bei Erhöhung des nominalen Einkommens ohne Zunahme der Kaufkraft, der Steuerpflichtige nicht über mehr Konsummöglichkeiten verfügt und daher real nicht leistungsfähiger ist.¹³ Da die kalte Progression dessen ungeachtet zu einer steuerlichen Zusatzlast führt, verstößt sie gegen den tragenden Grundsatz der Leistungsfähigkeit.¹⁴ Die kalte

Progression ist dabei auch verteilungspolitisch problematisch, da sie relativ gesehen kleine und mittlere Einkommen überproportional belastet.¹⁵ Darüber hinaus ist u.E. zu kritisieren, dass die Steuererhöhungen bei Inflation ohne eine ausdrückliche Entscheidung des Gesetzgebers zustande kommen. Die zu einem bestimmten Zeitpunkt vom Parlament getroffene Belastungsentscheidung wird demnach in Zeiten steigender Preise laufend „heimlich“ verändert. Im Ergebnis stellt sich eine steuerliche Inanspruchnahme ein, die in ihrer Höhe und Verteilung vom Gesetzgeber ursprünglich nicht gewollt war.¹⁶

Die Ursache der kalten Progression liegt im geltenden Einkommensteuerrecht zum einen in der nominal definierten Tarifstruktur des § 32a EStG begründet. Erhöht sich das zu versteuernde Einkommen nach Maßgabe der Inflationsrate, kommt es immer – mit Ausnahme des Verbleibens innerhalb derselben proportionalen Zone – zu einem Anstieg des Grenzsteuersatzes. Darüber hinaus verliert der unveränderte Grundfreibetrag bezogen auf das monetär gestiegene Einkommen relativ gesehen an Wirkung.¹⁷ In der Folge unterliegen selbst diejenigen Einkommen einer zunehmenden durchschnittlichen Belastung, für die aufgrund der nominalen Ausweitung der Bemessungsgrundlage kein höherer Grenzsteuersatz greift.¹⁸ Da der Grundfreibetrag in der Tarifdefinition enthalten ist, kann dieser Effekt ohne weiteres als Teilaspekt der tariflichen kalten Progression verstanden werden.¹⁹

Zum anderen kommt es bei der Einkommensteuer auch außerhalb der eigentlichen Tarifdefinition – und hier v.a. durch den inflationsbedingten Wertverfall nominaler Abzüge – zu einer prozentual steigenden Belastung real konstanter Einkommen.²⁰ Der Abzug feststehender Entlastungsbeträge vom rein monetär erhöhten zu versteuernden Einkommen führt dazu, dass die Bemessungsgrundlage im Verhältnis zum Einkom-

10 Dazu R. A. Musgrave/T. Thin, *Journal of Political Economy* 1948, 498; F. Neumark, Beiheft 2 zu Kredit und Kapital 1974, 75 (80 ff.). Dies gilt erst nach Freistellung des existenznotwendigen Mindestbedarfs. Umfassend zur Wirkung der Steuerprogression S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*⁶, 2010, S. 65 ff.

11 F. Knaupp, *Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit*, 2004, S. 41. Zugrunde liegt die Annahme, dass die steuerlich belastbare Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt. Sollen unterschiedlich hohe Einkommen relativ gleich belastet werden, muss auch die Einkommensteuer überproportional steigen. Mit der progressiven Besteuerung soll den Steuerpflichtigen ein gleiches relatives Nutzenopfer auferlegt werden, vgl. H. Haller, *Die Steuern*³, 1981, S. 42; W. Steden, *FinArch* 1976, 266 (269 ff.). Da eine objektive, allgemeingültige Nutzenfunktion nicht existiert, kann über den konkreten Tarifverlauf immer nur politisch entschieden werden, vgl. H. Haller, *Probleme der progressiven Besteuerung*, 1970, S. 4. Die Progression in der Einkommensteuer ist zwar ein zulässiges, nicht aber ein zwingendes Mittel zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I², 2000, S. 403.

12 D. Brümmerhoff, *FinArch* 1973, 35 (39); F. Heinemann, *Fiscal Studies* 2001, 527 (528 ff.); Sachverständigenrat, *Jahresgutachten* 2013/14, Tz. 669; F. W. Wagner, *StuW* 1976, 228 (229). Vereinzelt werden auch wachstumsbedingte Progressionseffekte unter den Begriff der kalten Progression

gefasst, vgl. W. Steden, *FinArch* 1976, 266 ff. In dieser Arbeit wird aber nur die inflationsbedingte kalte Progression betrachtet.

13 V. Stem, *DStZ* 2003, 294 (295); K. Tipke, *StRO* I (FN 11), S. 512 ff.; so auch BT-Drucks. 7/2171, 1.

14 Statt vieler H. H. v. Arnim, *BB* 1973, 621 (622).

15 H. Houben/J. Baumgarten, *StuW* 2011, 341 (347); F. Neumark, *Inflationsprobleme – Alt und Neu*, 1976, S. 16; Sachverständigenrat, *Jahresgutachten* 2014/15, Tz. 52; T. Schaefer, *Kalte Progression* (FN 8), S. 13 ff.

16 So auch R. Brennecke/F. Klanberg, *FinArch* 1974, 73 (89); M. Broer, *Wirtschaftsdienst* 2011, 694; J. W. Gaddum, *DStR* 1977, 239 (240); F. Hechtner, *StuW* 2014, 132 (142 f.); V. Stem, *DStZ* 2005, 515 (517).

17 W. Pfähler/P. Lambert, *FinArch* 1991/1992, 281 (358).

18 Die kalte Progression ist somit nicht auf den direkt progressiven Bereich des Tarifs beschränkt, vgl. mit dieser Feststellung auch M. Blöcker/H.-G. Petersen, *DStZ/A* 1977, 397; L. Jaspers, *Heimliche Steuererhöhungen*, *IFSt-Schrift* Nr. 227, 1983, S. 20; a.A. BMF, *Schutz vor versteckten Steuererhöhungen*, 2012, S. 7.

19 Für viele H. Pollak, *Steuertarife*, in: N. Andel/H. Haller, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II³, 1980, 239 (241); G. Weber, *Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer*, 2011, S. 54.

20 G. M. v. Furstenberg, *National Tax Journal* 1975, 117 (121 ff.); D. Schneider, *Steuerlast und Steuerwirkung*, 2002, S. 321 f.

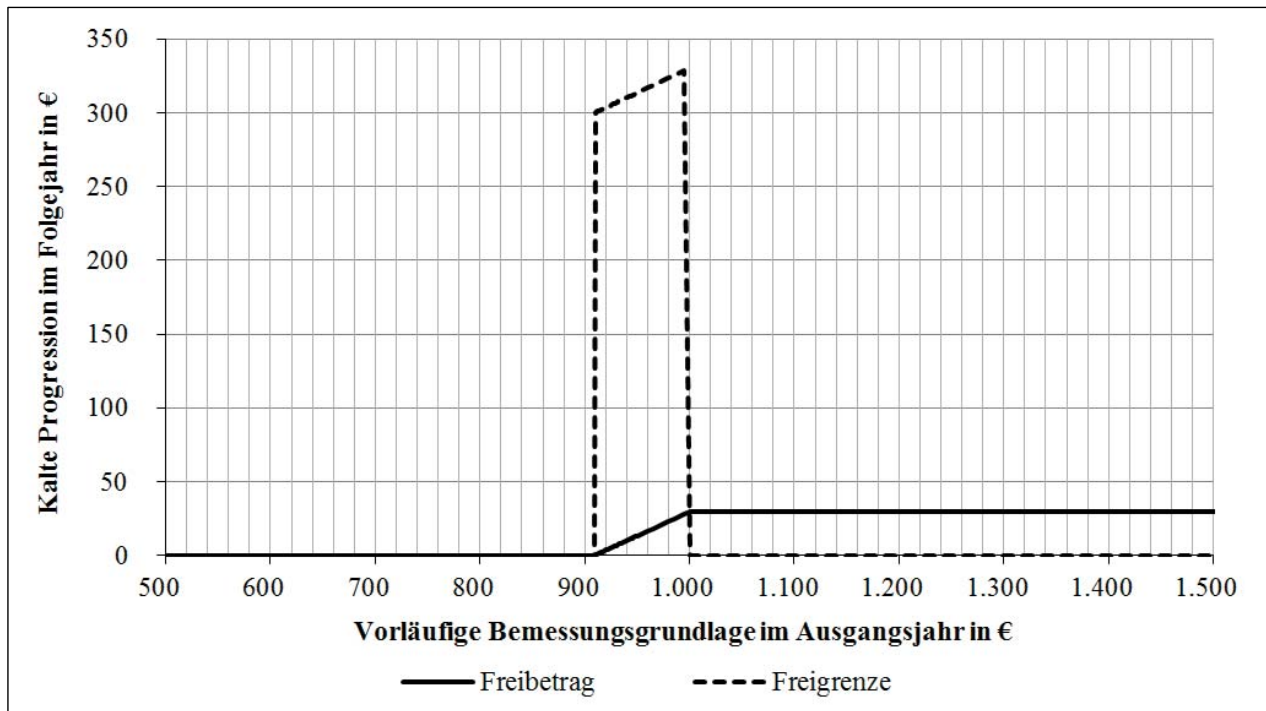


Abbildung 1: Kalte Progression durch nominal fixierte Freibeträge oder Freigrenzen bei proportionalem Tarifverlauf

men überproportional anwächst.²¹ Im Ergebnis käme es selbst bei laufenden und umfassenden Korrekturen der Tarifstaffeln in § 32a EStG zu einer Verschärfung der Progressionswirkung. In der bisherigen Auseinandersetzung mit der Thematik wird dieser Effekt überwiegend ausgeklammert. Aus diesem Grund befassen sich die nachstehenden Ausführungen eingehend mit der kalten Progression durch nominal feststehende, nicht-tarifliche Einflussfaktoren der Einkommensteuer.

2. Abzugs- und Höchstbeträge der Einkommensteuer unter Inflationsbedingung

Das geltende Einkommensteuerrecht zeichnet sich durch die Verwendung einer Vielzahl von nominal fixierten Größen aus, die unter bestimmten Voraussetzungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. Diese werden üblicherweise nach ihrer steuertechnischen Ausgestaltung in Freibeträge, Freigrenzen und Pauschbeträge unterteilt.²² Im Übrigen finden sich in der Einkommensteuer Steuerermäßigungen, die nicht vom zu versteuernden Einkommen, sondern stattdessen von der tariflichen Steuer-

schild abgesetzt werden. Zusätzlich wird die Geltendmachung steuermindernder Sachverhalte in einigen Fällen auf nominal feststehende Höchstbeträge begrenzt. Im Folgenden ist zu untersuchen, welche inflationsbedingten Verzerrungen bei den genannten Abzügen²³ und Höchstbeträgen auftreten.

a) Freibeträge, Freigrenzen und Absetzbeträge

Mit dem Begriff Freibetrag wird eine gesetzlich festgelegte Größe bezeichnet, die unter gewissen Voraussetzungen bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abgezogen werden kann.²⁴ Folglich verringert sich die Bemessungsgrundlage um eben diesen Betrag. Im Allgemeinen schließt das Gesetz aus, dass dadurch ein Verlust zustande kommen kann.²⁵ Der Freibetrag unterscheidet sich nur betragsmäßig von einer vollständigen Steuerbefreiung einzelner Teile der Bemessungsgrundlage, z.B. nach § 3 EStG.²⁶ Mit einer Freigrenze dagegen wird ein Wert fixiert, bis zu dessen Höhe ein steuerbarer Tatbestand nicht steuerpflichtig ist.²⁷ Bei Überschreiten der Freigrenze unterliegen die gesamten Einkünfte bzw. Einkunftstei-

21 Ebenso H. Froese, FR 1978, 101 (107 f.). Siehe dazu auch das sehr anschauliche Beispiel bei P. Knief, Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik, 1968, S. 101.

22 Eine vollkommen trennscharfe Abgrenzung ist allerdings nicht möglich, vgl. nur W. Traxel, DStZ 1987, 614 (615). K. Tipke, StuW 1980, 1 (2 ff.) weist auf die unterschiedliche Terminologie im Gesetzestext selbst hin.

23 Der Ausdruck Abzug bzw. Abzugsbetrag bezeichnet in dieser Arbeit als Oberbegriff sowohl Freibeträge, Freigrenzen, Pauschbeträge als auch Absetzbeträge.

24 P. Knief, Steuerfreibeträge (FN 21), S. 14 ff.; W. Traxel, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, 1986, S. 3.

25 G. Hoffmann, Steuervorteile durch Freibeträge, Freigrenzen, Höchstbeträge, Pauschalierungen⁸, 1987, S. 18 f.

26 P. Knief, Steuerfreibeträge (FN 21), S. 14 f.; J. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 104; A. Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG²⁶², § 2 EStG Anm. 515.

27 Für viele P. Wollny, Freibetrag, in: G. Strickrodt et al., Handwörterbuch des Steuerrechts, Bd. I², 1981, S. 556. Freigrenzen, die im Zusammenhang mit Aufwendungen stehen (z.B. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG), werden in dieser Arbeit nicht berücksichtigt.

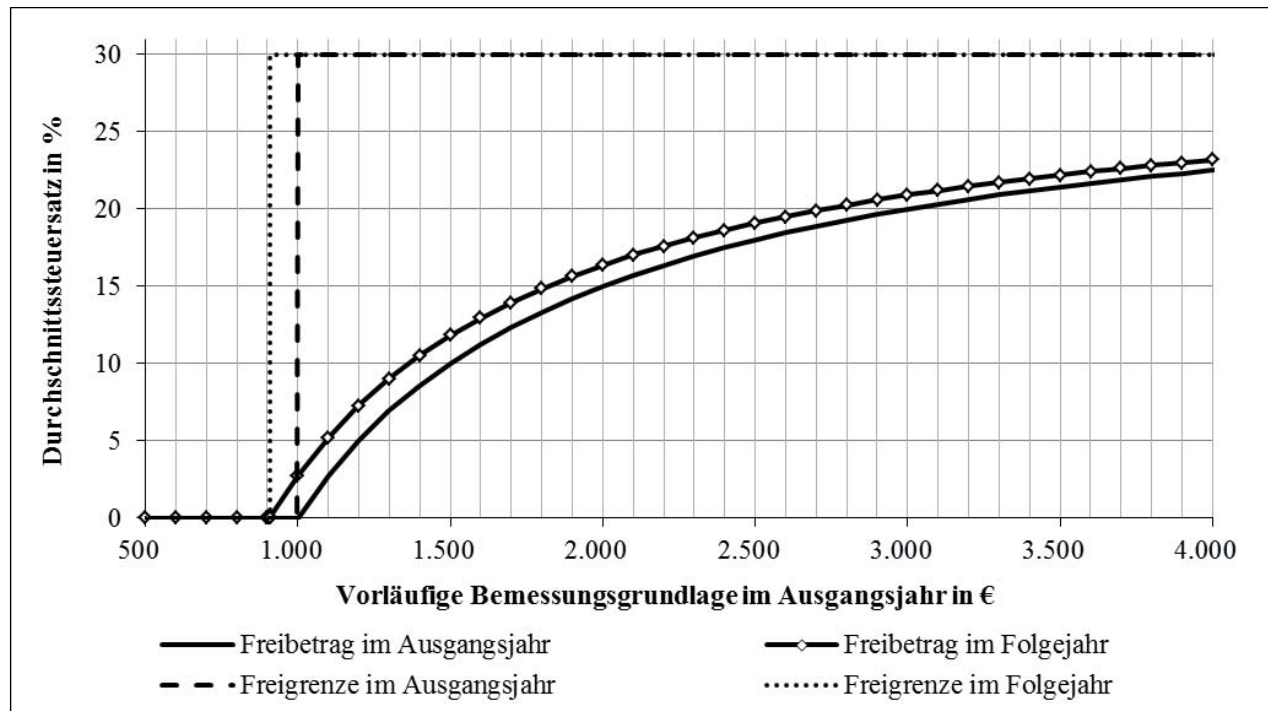


Abbildung 2: Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes durch nominal fixierte Freibeträge oder Freigrenzen bei proportionalem Tarifverlauf

le aus dem zuvor begünstigten Tatbestand der Besteuerung.²⁸

Die absolute Höhe der im Folgejahr gegenüber dem Ausgangsjahr entstehenden kalten Progression bei Verwendung nominal fixierter Freibeträge (kP_{FB})²⁹ oder Freigrenzen (kP_{FG}) kann wie folgt ausgedrückt werden:

Forme (1) und (2)

Die Mehrbelastung ist in Abhängigkeit von der Bemessungsgrundlage vor Berücksichtigung der Abzüge im Ausgangsjahr (vorl. BMG) dargestellt. Die Höhe der kalten Progression richtet sich ersichtlich nach dem Nominalwert der Abzüge (FB, FG), dem im Folgejahr anzuwendenden Differenzsteuersatz auf den inflationsbedingt überzeichneten Teil der Bemessungsgrundlage (τ) und der inzwischen eingetretenen Entwicklung des Geldwertes (π).

Die Zusammenhänge sollen vereinfachend anhand eines proportionalen Tarifs mit einem Steuersatz von 30 % skizziert werden. Zu diesem Zweck wird davon

ausgegangen, dass die vorläufige Bemessungsgrundlage im Folgejahr mit der Inflation um 10 % angestiegen ist. Abbildung 1 zeigt, wie sich dadurch die Steuerschuld bei einem konstanten Freibetrag oder einer Freigrenze von jeweils 1.000 € gegenüber der Ausgangssituation verändert hat.

Es lässt sich feststellen, dass diejenigen Steuerpflichtigen, deren monetär gestiegenes Einkommen im Folgejahr weiterhin unter dem Freibetrag oder der Freigrenze liegt, nicht von der kalten Progression betroffen sind. Da in Abbildung 1 die vorläufige Bemessungsgrundlage im Ausgangsjahr abgetragen ist, setzt die kalte Progression hier ab einem Wert von 909,09 € (= 1.000 € / 1,1) ein. Steigt die vorläufige Bemessungsgrundlage wegen der Inflationsanpassung der Nominaleinkommen über die unveränderten Abzugsgrößen, kommt es zur Entstehung einer nur inflationsbedingten zusätzlichen Steuerzahllast. Bei Verwendung einer Freigrenze bewirkt der Anstieg des Preisniveaus, dass zuvor steuerbefreite Teile des Einkommens nun vollkommen der Besteuerung unterliegen.

$$kP_{FB}(\text{vorl. BMG}) = \begin{cases} \text{Min}[\pi \cdot \tau \cdot FB; (1 + \pi) \cdot \tau \cdot \text{vorl. BMG} - \tau \cdot FB], & \text{wenn vorl. BMG} \geq \frac{FB}{1 + \pi} \\ 0, & \text{wenn vorl. BMG} < \frac{FB}{1 + \pi} \end{cases} \quad (1)$$

$$kP_{FG}(\text{vorl. BMG}) = \begin{cases} (1 + \pi) \cdot \tau \cdot \text{vorl. BMG}, & \text{wenn vorl. BMG} \geq \frac{FG}{1 + \pi} \text{ und vorl. BMG} < FG \\ 0, & \text{wenn vorl. BMG} < \frac{FG}{1 + \pi} \text{ oder vorl. BMG} \geq FG \end{cases} \quad (2)$$

²⁸ D. Brümmerhoff, Finanzwissenschaft¹⁰, 2011, S. 400 f.; J. Lang, Steuervergünstigungen (FN 26), S. 104.

²⁹ Es wird unterstellt, dass durch den Abzug des Freibetrags

kein Verlust bei den betreffenden Einkünften bzw. Einkunftsteilen entstehen kann.

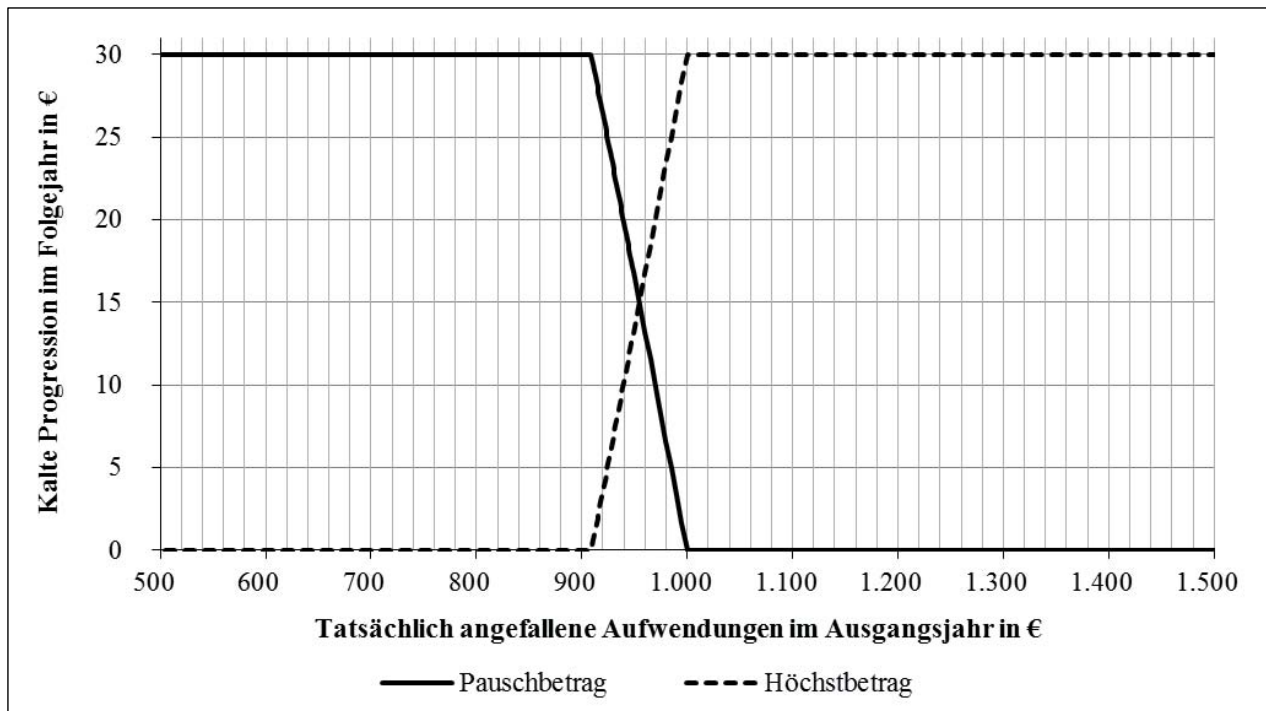


Abbildung 3: Kalte Progression durch nominal fixierte Pausch- oder Höchstbeträge bei proportionalem Tarifverlauf

Im Vergleich zu einem Freibetrag ist also eine höhere reale Mehrbelastung zu verzeichnen.³⁰ In diesem Beispiel liegen die Maximalwerte der kalten Progression bei 330 € für die Freigrenze und bei 30 € für den Freibetrag. Indes entfällt der Effekt der kalten Progression im Falle einer Freigrenze vollständig, wenn diese bereits in der Ausgangssituation nicht zur Anwendung gekommen ist (hier ab einer vorläufigen Bemessungsgrundlage von 1.000 €).³¹ Im Gegensatz dazu stellt sich für Einkommen, die den unveränderten Freibetrag im Folgejahr übersteigen, stets eine Erhöhung der realen Steuerlast ein.

In einem nächsten Schritt soll aufgezeigt werden, wie die fehlende Inflationskorrektur der monetären Abzüge in diesem Beispiel die Höhe des Durchschnittssteuersatzes im Folgejahr beeinflusst (vgl. Abbildung 2).

Bei Anwendung einer Freigrenze steigt der durchschnittliche Einkommensteuersatz durch die Wirkung der kalten Progression sprunghaft von zuvor 0 % auf nunmehr 30 % an. Wie bereits erwähnt, kommt es aber nur dann zu einem inflationsbedingten Belastungsanstieg, wenn die Freigrenze aufgrund der nominalen Einkommenserhöhung nicht mehr greift (vorläufige Bemessungsgrundlage im Ausgangsjahr zwi-

schen 909,09 € und 1.000 €). Ein Freibetrag verursacht bei fehlender Inflationsanpassung im Unterschied dazu eine Zunahme der Durchschnittsbelastung für alle nominal erhöhten Einkommen, die denselben im Folgejahr übertreffen. Gemessen an einer proportionalen Veränderung der Steuerzahllast gegenüber der Ausgangssituation, fällt die kalte Progression durch Freibeträge mit steigender Bemessungsgrundlage immer weniger ins Gewicht – d.h. die relative Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes tendiert mit zunehmendem Einkommen gegen null.³²

Ergänzend ist an dieser Stelle anzumerken, dass eine Steuerentlastungswirkung auch durch Abzüge von der tariflichen Einkommensteuer erreicht werden kann.³³ Ist die Höhe dieser Absetzbeträge in Geldeinheiten festgelegt, kommt es bei Inflation zum Effekt der kalten Progression. Steigen Bemessungsgrundlage und tarifliche Steuer proportional zur Inflationsrate (keine kalte Progression durch tarifliche Steuer), erhöht sich dennoch der Durchschnittssteuersatz, wenn der Absetzbetrag nicht der Preisentwicklung angepasst wird.³⁴ Die Höhe der kalten Progression bei im Folgejahr gleichbleibenden Absetzbeträgen (kP_{AB}) kann mit Gleichung (3) errechnet werden. Dabei bezeichnet BMG die endgültige Bemessungsgrundlage.

30 Ähnlich R. Wiswesser, Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation, 1996, S. 34.

31 Denn es gilt: $kP_{FG}(\text{vorl. BMG}) = 0$, wenn vorl. BMG $\geq$ FG.

32 An dieser Stelle zeigt sich eine Verschiebung der relativen Lastverteilung, die tendenziell zuungunsten niedriger Einkommen ausfallen wird, so auch F. Neumark, Beiheft 2 zu Kredit und Kapital 1974, 75 (82 f.).

33 J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 8 Rz. 811. Allgemein zur progressiven Wirkung fester Absetzbeträge von der

Steuerschuld S. F. Franke, Theorie und Praxis der indirekten Progression, 1983, S. 68; J. Norregaard, Progressivity of Income Tax Systems, 1990, OECD Economic Studies No. 15, 83 (94).

34 Es ist insoweit nicht zutreffend, das Problem der kalten Progression nur auf Ebene der Bemessungsgrundlage und des Tarifs zu sehen, so für viele aber M. Broer, DSTZ 2012, 792 (793).

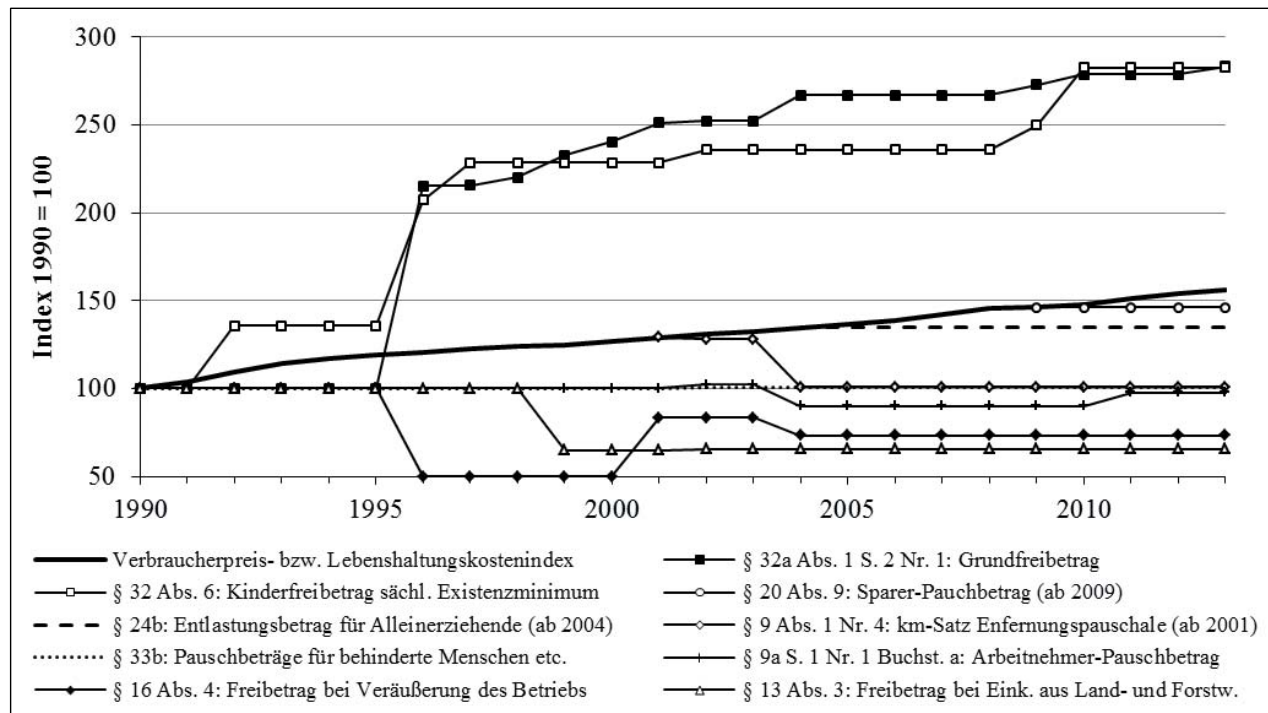


Abbildung 4: Entwicklung ausgewählter steuerlicher Regelungen im Zeitablauf*

* Die genannten Paragraphen beziehen sich hier wie auch im Folgenden stets auf das Einkommensteuergesetz.

Formel (3)

Im Falle der Anwendung eines proportionalen Steuertarifs, verursacht ein nicht an die Inflation angepasster Absetzbetrag die gleichen Verzerrungen wie ein Freibetrag in entsprechender Höhe (d.h. wenn gilt: $\tau \cdot FB = AB$). Dementgegen steigt die inflationsbedingte Mehrbelastung bei progressivem Tarifverlauf durch den Freibetrag mit dem individuellen Steuersatz τ an, während sie sich bei Verwendung eines konstanten Absetzbetrags auf maximal $\pi \cdot AB$ beläuft. Im geltenden Einkommensteuerrecht finden sich keine nominal fixierten Absetzbeträge.³⁵

b) Pausch- und Höchstbeträge

Pauschbeträge sind feststehende Größen, die der Gesetzgeber im Wege einer Pauschalierung für steuermindernde Tatbestände angesetzt hat.³⁶ Es handelt sich üblicherweise um Mindestbeträge, die von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden, falls der

Steuerpflichtige keine höheren tatsächlichen Aufwendungen nachweist oder glaubhaft macht.³⁷ Im Einkommensteuerrecht finden sich darüber hinaus nicht zu widerlegende Pauschalen,³⁸ die unter Inflationsbedingung gleich wie ein Freibetrag wirken. Von den zuvor betrachteten Abzugsbeträgen unterscheidet sich der Pauschbetrag jedenfalls dadurch, dass seine Zielsetzung vorrangig in einer Vereinfachung administrativer Abläufe und nicht in einer Steuervergünstigung besteht.³⁹

Im Zusammenhang mit Aufwendungen und Abzugsbeträgen ist noch zu beachten, dass sich diese nicht selten nur bis zu einem festgelegten Höchstbetrag steuermindernd auswirken.⁴⁰

Sind Pausch- oder Höchstbeträge in monetären Größen festgeschrieben, kommt es bei Inflation zum Effekt der kalten Progression. Die absolute Höhe der kalten Progression (kP_{PB} , kP_{HB}) ist hier im Unterschied zu den obigen Formeln nicht in Abhängigkeit

$$kP_{PB}(BMG) = \begin{cases} \min[\pi \cdot AB; (1 + \pi) \cdot \tau \cdot BMG - AB], & \text{wenn } BMG \geq \frac{AB}{(1 + \pi) \cdot \tau} \\ 0, & \text{wenn } BMG < \frac{AB}{(1 + \pi) \cdot \tau} \end{cases} \quad (3)$$

35 Einzig die Vorschrift des § 34f EStG sieht einen nominal fixierten Abzug von der tariflichen Einkommensteuer vor. Die Norm hat aktuell keine Bedeutung mehr, vgl. W. Heinicke, in: Schmidt, EStG²⁷, § 34f Rz. 1.

36 K. J. v. Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz²⁴⁶, § 9a Rz. B 2.

37 P. Knief, Steuerfreibeträge (FN 21), S. 15; W. Traxel, Freibeträge (FN 24), S. 3.

38 U.a. in § 9 Abs. 1 Nr. 4, Nr. 5 und Abs. 4a; § 20 Abs. 9 EStG.

39 N. Andel, Einkommensteuer, in: N. Andel/H. Haller, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II³, 1980, 331 (391); J. Hey,

in: Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, § 8 Rz. 304; J. Lang, Steuervergünstigungen (FN 26), S. 107; R. Seer, StuW 1995, 184 (187); M.-I. Thomas, DStZ 2002, 877. Entstehen dem Steuerpflichtigen keine oder geringere Aufwendungen, wirkt der Pauschbetrag aber insoweit wie eine Steuerbefreiung oder ein Freibetrag.

40 P. Knief, Steuerfreibeträge (FN 21), S. 16 f.; H. Schulte, Schätzung und Pauschalierung in der deutschen Einkommensteuer, 1966, S. 28. Es werden hier nur Höchstbeträge betrachtet, die den Abzug von der Bemessungsgrundlage der Höhe nach begrenzen (anders z.B. § 35a EStG).

$$kP_{PB}(Aufw.) = \begin{cases} \min[\pi \cdot \tau \cdot PB; (1 + \pi) \cdot \tau \cdot (PB - Aufw.)], & \text{wenn } Aufw. \leq PB \\ 0, & \text{wenn } Aufw. > PB \end{cases} \quad (4)$$

$$kP_{HB}(Aufw.) = \begin{cases} \min[\pi \cdot \tau \cdot HB; (1 + \pi) \cdot \tau \cdot Aufw. - \tau \cdot HB], & \text{wenn } Aufw. \geq \frac{HB}{1 + \pi} \\ 0, & \text{wenn } Aufw. < \frac{HB}{1 + \pi} \end{cases} \quad (5)$$

von der (vorläufigen) Bemessungsgrundlage, sondern von den im Ausgangsjahr tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Aufw.) dargestellt.⁴¹

Formel (4) und (5)

Aus Abbildung 3 kann die Höhe der im Folgejahr entstehenden kalten Progression bei Verwendung eines Pausch- bzw. Höchstbetrags von jeweils 1.000 € entnommen werden. Es wird unterstellt, dass sich die ursprünglichen Erwerbsaufwendungen mit dem allgemeinen Preisniveau um 10 % gegenüber der Ausgangssituation steigern. Ferner wird ein gleichbleibender Steuersatz von 30 % zugrunde gelegt.

Für nicht abgeltend wirkende Pauschbeträge ist festzustellen, dass diejenigen Steuerpflichtigen, deren tatsächliche Aufwendungen im Ausgangsjahr unterhalb der Pauschale von 1.000 € liegen, im Folgejahr von der kalten Progression betroffen sind. Steuerpflichtige, deren monetär gesteigerte Erwerbsaufwendungen erstmals den Pauschbetrag übertreffen (Aufwendungen im Ausgangsjahr zwischen 909,09 € und 1.000 €), müssen Einzelnachweise erbringen, um die für sie günstigere Steuerbelastung erreichen zu können. Infolgedessen verliert die Pauschale bei fehlender Inflationsanpassung im Zeitablauf ihre zentrale Funktion der Verwaltungsvereinfachung.⁴² Konstante Höchstbeträge verursachen unter Inflationsbedingung immer dann Verzerrungen, wenn die monetär erhöhten Aufwendungen im Folgejahr über dem unveränderten Grenzwert liegen. Unter den genannten Prämissen beträgt die maximale kalte Progression durch den Pausch- bzw. Höchstbetrag jeweils 30 €.

III. Empirische Untersuchung der kalten Progression für ausgewählte Einzelnormen

1. Überblick zur Entwicklung der analysierten steuerlichen Regelungen

An dieser Stelle soll zuerst aufgezeigt werden, wie sich der reale Wert einiger bedeutender nominal fixierter Größen des Einkommensteuerrechts im Zeitablauf konkret verändert hat. Vorab ist zu überlegen, wie die Entwicklung der unterschiedlichen Vorschriften gemessen werden kann. Grundsätzlich hängt der kaufkraftmäßige Wert einer Geldeinheit davon ab, für welche Art der Verwendung die Geldmittel vorgesehen sind.⁴³ In der vorliegenden Arbeit wurde aber darauf verzichtet, da u.A. die Verwendung einer Vielzahl von spezifischen Einzelindizes nur sehr schwer operabel ist.⁴⁴ Es wird daher auf einen Maßstab zurückgegriffen, der die Entwicklung der Gesamtheit aller Güterpreise möglichst vollständig abbilden kann.⁴⁵ Das sind in der vorliegenden Arbeit der Verbraucherpreisindex (ab 1992) oder hilfsweise der Preisindex für die Lebenshaltung aller privaten Haushalte.⁴⁶

Abbildung 4 zeigt, wie sich der Nominalwert der Regelungen gegenüber dem so gemessenen allgemeinen Preisniveau im Zeitablauf entwickelt hat. Es ist zu erkennen, dass die meisten der hier betrachteten Abzugsbeträge seit dem Jahr 1990 bzw. seit ihrer späteren Einführung⁴⁷ nicht oder nur selten und in geringem Umfang geändert wurden.⁴⁸ Anders stellt sich die Situation für den Grundfreibetrag und den Freibetrag für das sächliche Existenzminimum eines Kindes dar, die in regelmäßigen Abständen angehoben wurden. Ab dem Jahr 1996 ist dies auf zwingende Vorgaben des BVerfG zur Bemessung des steuerlich frei zu stellenden Existenzminimums zurückzuführen.⁴⁹ Soweit

41 In Gleichung (4) ist unterstellt worden, dass es sich um eine widerlegbare Pauschale handelt, die in voller Höhe von der Bemessungsgrundlage abgesetzt werden kann, falls keine höheren Aufwendungen vorliegen.

42 Ebenfalls H. Froese, FR 1978, 101 (104); R. Wiswesser, Einkommens- und Gewinnbesteuerung (FN 30), S. 35; G. Zeitel, Wirtschaftsdienst 1973, 249 (250).

43 Dazu J. Fettel, BFuP 1966, 499 ff.; B. v. Maydell, Geldschuld und Geldwert (FN 9), S. 35.

44 E. F. Denison, Price Series for Indexing the Income Tax System, in: H. J. Aaron, Inflation and the Income Tax, 1976, S. 233 (S. 236 ff.) legt dar, weshalb ein einheitlicher Index anstelle einer Vielzahl von Einzelindizes aus theoretischer und nicht zuletzt aus praktischer Sicht vorzuziehen ist.

45 D. Brümmerhoff, FinArch 1973, 35 (42); K. H. Friauf, StbJb 1971/72, 425 (447). Ein alle Güter umfassender Index ist praktisch nicht konstruierbar, vgl. nur W. Neubauer, FinArch 1976, 363 (375).

46 Zu deren Eignung als Inflationsmaß H.-A. Leifer, AStA 2002, 371 ff.; R. A. Musgrave, The theory of public finance,

1959, S. 168 f. Aus theoretischer Sicht ist der Verbraucherpreisindex vorzuziehen. Dieser kann den Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes (Fachserie 17) jedoch erst ab Januar 1991 entnommen werden, so dass bis einschließlich 1992 auf den Index der Lebenshaltungskosten abgestellt werden muss.

47 In das Einkommensteuergesetz neu aufgenommen wurde § 24b EStG (2004). Die km-Sätze der Entfernungspauschale sind erst ab dem Jahr 2001 angesetzt (Einführung der verkehrsmittelunabhängigen, abgeltenden Pauschale). Vor dem Jahr 2004 ist der Mittelwert aus den damals noch gestaffelten km-Sätzen abgetragen. Der Sparer-Pauschbetrag gilt in seiner jetzigen Form ab dem Jahr 2009.

48 Ähnlich bereits L. Jaspers, Heimliche Steuererhöhungen (FN 18), S. 33.

49 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 ff. Das steuerfrei zu stellende Existenzminimum ist nach den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf (Sozialhilferecht) zu bemessen.

die sonstigen Abzüge vereinzelt erhöht wurden, ist nicht ersichtlich, ob der Steuergesetzgeber die Anpassung auch zum Ausgleich der Inflationsverluste durchgeführt hat. Im Ergebnis stellt sich für die untersuchten Vorschriften wegen der fehlenden oder unzureichenden Anpassung überwiegend eine reale Entwertung ein. Darüber hinaus wurde teilweise die nominale Höhe der Beträge verringert.⁵⁰

Schließlich kann aus der Grafik noch gefolgert werden, dass die Bewertung der Inflationsverluste maßgeblich von der Wahl des jeweiligen Ausgangsjahres abhängig ist.⁵¹ Um das Ausmaß der kalten Progression für die verschiedenen steuerlichen Regelungen beziffern zu können, ist ein einheitlicher Bezugspunkt nicht geeignet. Da es auch nicht möglich ist, die Beweggründe des Steuergesetzgebers für erfolgte Anpassungen im Einzelnen nachzuvollziehen,⁵² wird in dieser Arbeit wie folgt verfahren: Es wird das Preisniveau des Jahres zugrunde gelegt, in dem die monetären Größen durch den Gesetzgeber letztmalig variiert wurden. Damit wird unterstellt, dass die politischen Entscheidungsträger zu diesem Zeitpunkt einen aus ihrer Sicht angemessenen Wert gefunden haben und dabei von den Kaufkraftverhältnissen des betreffenden Jahres ausgegangen sind.⁵³

	letzte Anpassung	Wertansätze im Jahr 2013 in €		
		aktuell	inflationsbereinigt	Inflationsverlust
§ 9 Abs. 1 Nr. 4: km-Satz der Entfernungspauschale	2004	0,30	0,35	0,05
§ 9 Abs. 1 Nr. 4: Höchstbetrag für die Entfernungspauschale	2004	4.500	5.227	727
§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a: Arbeitnehmer-Pauschbetrag	2011	1.000	1.035	35

50 Der Gesetzgeber rechtfertigt dies mit dem Abbau von Steuersubventionen und -vergünstigungen als Beitrag zur Haushaltskonsolidierung, vgl. BT-Drucks. 17/14621, 21. Insbesondere sollen durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage vorgenommene Tarifsenkungen gegenfinanziert werden, vgl. nur J. Lang, StuW 2011, 144 (149). Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076 wurden z.B. diverse Abzüge pauschal und ohne nähere Begründung gekürzt (u.a. § 9 Abs. 1 Nr. 4; § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a; § 16 Abs. 4; § 20 Abs. 4 EStG a.F.).

51 Ebenfalls M. Broer, DStZ 2012, 792 (796); ähnlich S. Eichfelder/F. Hechtner, DStZ 2013, 227 (233).

52 Die verschiedenen Gründe, die für eine Änderung der nominalen Höhe von Abzügen oder Höchstbeträgen infrage kommen, nennt P. Knief, Steuerfreibeträge (FN 21), S. 98 ff. An der (Steuer-)Gesetzgebung sind überdies weitere Akteure entscheidend beteiligt, vgl. dazu eingehend R. Glaeser, Finanzpolitische Willensbildung in der Bundesrepublik Deutschland, 1964, S. 23 ff.

53 D.h. nicht etwa zu erwartende Änderungen des allgemeinen Preisniveaus vorweg einberechnet haben.

§ 20 Abs. 9: Sparer-Pauschbetrag	2009	801	856	55
§ 24b: Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	2004	1.308	1.519	211
§ 33b Abs. 1–3: Behinderten-Pauschbeträge	1975	max. 3.700	max. 9.098	max. 5.398
§ 33b Abs. 4: Hinterbliebenen-Pauschbetrag	1966	370	1.336	966
§ 33b Abs. 6: Pflege-Pauschbetrag	1990	924	1.443	519

Tabelle 1: Inflationsverlust der weiter betrachteten steuerlichen Regelungen im Jahr 2013

Tabelle 1 zeigt u.a. das Jahr der letztmaligen Änderung wie auch die Höhe des seither eingetretenen Inflationsverlustes für die in dieser Arbeit weiter zu untersuchenden Normen. Bezüglich der Auswahl der Regelungen ist Folgendes anzumerken: Nicht berücksichtigt werden Vorschriften, die aus verfassungsrechtlichen Gründen laufend an die Preisentwicklung anzupassen sind (Grund- und Kinderfreibetrag). Ansonsten ist die Auswahl der Größen durch das der nachfolgenden Untersuchung zugrunde liegende Datenmaterial vorgegeben.⁵⁴

2. Empirische Untersuchung

a) Datengrundlage und Simulationsmodell

Um den Einfluss der kalten Progression für die oben genannten steuerlichen Regelungen abschätzen zu können, sind hohe Anforderungen an das zu verwendende Datenmaterial zu stellen.⁵⁵ Insbesondere müssen Angaben über die Einkommensverteilung und die Inanspruchnahme der betreffenden Abzüge und Höchstbeträge auf individueller Ebene vorliegen. In dieser Arbeit wird dafür auf empirische Einzeldaten aus der faktisch anonymisierten Einkommensteuerstatistik (FAST) zurückgegriffen.⁵⁶ Es handelt sich um

54 Informationen zu den in der FAST berücksichtigten Merkmalen finden sich unter www.forschungsdatenzentrum.de (Datenangebot – Lohn- und Einkommensteuerstatistik). Berechnungen zu § 16 Abs. 4 und § 13 Abs. 3 EStG könnten nur unter zahlreichen kritischen Annahmen durchgeführt werden. Vor dem Hintergrund der relativ geringen Aufkommenswirkung dieser Vorschriften (vgl. BMF 24. Subventionsbericht der Bundesregierung, Anlage 2) wurde insofern auf eine Quantifizierung der kalten Progression verzichtet.

55 Nicht zuletzt auf diesen Umstand dürfte die bislang unzureichende Auseinandersetzung mit der hier untersuchten Thematik zurückzuführen sein, vgl. dafür nur M. Broer, DStZ 2012, 792 (798).

56 Eine Weitergabe von Einzeldaten an die Wissenschaft ist nur in faktisch anonymisierter Form möglich. Zum Konzept der Datenanonymisierung vgl. J. Merz/D. Vorgrimler/M. Zwick, WiSta 2004, 1079 (1083 ff.). Die in dieser Arbeit vorgenommenen Auswertungen wurden unter Verwendung der Statistiksoftware SPSS an einem Gastwissenschaftlerarbeitsplatz im Statistischen Landesamt Baden-Württemberg durchgeführt.

eine geschichtete 10 %-Stichprobe aus der alle drei Jahre erstellten Lohn- und Einkommensteuerstatistik.⁵⁷ Die Grundgesamtheit umfasst als Vollerhebung von Informationen aus dem Veranlagungsverfahren einschließlich der elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen und der abgegebenen Lohnsteuerkarten mehr als 38 Mio. Einzeldatensätze (FAST 2007).⁵⁸ Jeder Datensatz repräsentiert einen Steuerpflichtigen⁵⁹ und dokumentiert für diesen eine Vielzahl steuerlicher und sozioökonomischer Merkmale.⁶⁰ Mithilfe spezifischer Gewichtungsfaktoren kann auf die Gesamtheit aller Steuerpflichtigen und zurück auf den Einzelnen geschlossen werden. Dadurch ist es möglich, das Besteuerungsverfahren von der Entstehung der Einkünfte⁶¹ bis zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der Steuerschuld größtenteils nachzuvollziehen.⁶²

Für die sich anschließenden Berechnungen wird auf die Datensätze der FAST 2004 und 2007 abgestellt. Um die kalte Progression auch für die von den Statistikjahren abweichenden Veranlagungszeiträume treffend darstellen zu können, sind die relevanten Angaben mittels geeigneter Indikatoren fortzuschreiben. Im Einzelnen wird dabei folgendermaßen vorgegangen: Die zu versteuernden Einkommen können bis einschließlich 2009 anhand der Entwicklung der aggregierten Bemessungsgrundlage laut den jährlichen Steuerstatistiken aktualisiert werden.⁶³ Ab dem Jahr 2010 werden die zu versteuernden Einkommen stattdessen hilfsweise mit der Wachstumsrate des nominalen Volkseinkommens fortgeschrieben.⁶⁴ Ist die Höhe der angefallenen Erwerbsaufwendungen ausschlaggebend, wird unterstellt, dass sich diese analog zur Veränderung des Verbraucherpreisindex verhält. Korrespondierend zu den Abzugs- und Höchstbeträgen wird dadurch nur die allgemeine Preisentwicklung abgebildet; davon abweichende Änderungen von Einzelpreisen werden vernachlässigt.⁶⁵ Werden ergänzende Prä-

missen gewählt, sind diese im Kontext der betreffenden Einzelnorm aufgeführt. Die Fortschreibung der Ausgangsdaten erfolgt mit für alle Steuerpflichtigen einheitlichen Änderungsraten.⁶⁶ Nicht durchgeführt werden Umgewichtungen in der empirischen Häufigkeitsverteilung, um Verschiebungen in der Bevölkerungs- und Erwerbsstruktur wiederzugeben.⁶⁷

Das der kalten Progression anzulastende Mehraufkommen kann als Unterschiedsbetrag aus der tatsächlichen und einer fiktiven, um den Einfluss der inflationsbedingten Entwertung der betrachteten Größen bereinigten Einkommensteuer errechnet werden. Für jeden Steuerpflichtigen ist zuerst ein Korrekturposten zu bilden, der dem seit der letztmaligen Änderung eingetretenen Inflationsverlust entspricht. Die Einzelheiten der Berechnung der spezifischen Korrekturbeträge sind in den nachfolgenden Ausführungen zu den Einzelnormen dargestellt. Das Besteuerungsverfahren wird zum einen nach jeweils geltender Rechtslage und zum anderen unter Berücksichtigung des fiktiven Korrekturbetrags für den Zeitraum 2005 bis 2013 simuliert. Dazu werden Steuerbetragsfunktionen herangezogen, die für jeden Merkmalsträger die Steuerschuld auf Grundlage der in den einzelnen Jahren geltenden Tarifstruktur abbilden.⁶⁸

b) Kalte Progression aufgrund einzelner außertariflicher Vorschriften

aa) Arbeitnehmer-Pauschbetrag

Werden keine höheren Werbungskosten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, ist von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit ein Pauschbetrag abzuziehen.⁶⁹ Dadurch können allerdings keine negativen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit entstehen (§ 9a S. 2 EStG). Die nominale Höhe des Abzugsbetrags betrug zwischen den Jahren 2004 und 2010

57 H. Houben/J. Baumgarten, StuW 2011, 341 (346). Für Einzelheiten zur Lohn- und Einkommensteuerstatistik vgl. H. Müller, Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland, 2004, S. 26 ff.

58 Statistisches Bundesamt, Lohn- und Einkommensteuerstatistik, Qualitätsbericht, 2012, S. 3; M. Zwick, ASTA 1999, 248 (249); M. Zwick, Schmollers Jahrbuch 2001, 639 (641).

59 Im Falle der Zusammenveranlagung umfasst ein Steuerpflichtiger definitionsgemäß zwei Personen, vgl. nur T. Bönke/F. Neher/C. Schröder, Schmollers Jahrbuch 2007, 585 (587). Nach § 26b EStG werden zusammen veranlagte Ehegatten nach erfolgter Saldierung und gemeinsamer Zurechnung der Einkünfte als ein Steuerpflichtiger behandelt. Analog werden die Merkmalsausprägungen in der FAST nur bis zum Gesamtbetrag der Einkünfte für jeden Ehegatten gesondert nachgewiesen.

60 Dazu im Einzelnen § 2 Abs. 2 des Gesetzes über Steuerstatistiken v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250, 1409; M. Zwick, Die erweiterte Datenverfügbarkeit nach der Modifizierung des Gesetzes über Steuerstatistiken, in: Statistisches Bundesamt, Einkommen und Vermögen in Deutschland – Messung und Analyse, 1998, S. 258 f.

61 Die Entstehung der Gewinneinkünfte kann aber nur sehr eingeschränkt betrachtet werden, da keine Daten zu den Betriebseinnahmen und -ausgaben vorliegen, vgl. D. Vorgrimler, FDZ-Arbeitspapier Nr. 13, 2006, S. 2.

62 J. Merz/D. Vorgrimler/M. Zwick, WiSta 2004, 1079 (1081 f.); H. Müller, Steuern vom Einkommen (FN 57), S. 31.

63 Statistisches Bundesamt, Fachserie 14 Reihe 7.1.1. Die derzeit aktuellste Erhebung bezieht sich auf 2009.

64 Das Volkseinkommen ist definiert als Summe aller Erwerbs- und Vermögenseinkommen die den Inländern zugeflossen sind. Werte entnommen aus: Statistisches Bundesamt, Fachserie 18 Reihe 1.4. H. Müller, Steuern vom Einkommen (FN 57), S. 7 ff. weist überzeugend nach, dass die aggregierte ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage in etwa mit der gleichen Wachstumsrate wie das nominale Volkseinkommen steigen sollte.

65 So z.B. auch S. Bach/E. Schulz, Fortschreibungs- und Hochrechnungsrahmen für ein Einkommensteuer-Simulationsmodell, 2003, S. 34; T. Schaefer, Kalte Progression (FN 8), S. 9; T. Schaefer, Können Steuern in Deutschland einfach und familienfreundlich sein?, 2008, S. 23.

66 Zu dieser vereinfachenden, zumeist aber implizit unterstellten Annahme R. Hauser, ASTa 1999, 88 (92 f.); W. Pfähler/P. Lambert, FinArch 1991/1992, 281 (330 ff.); P. B. Spahn, Konjunkturpolitik 1973, 117 (124 ff.).

67 Dazu P. B. Spahn et al., Mikrosimulation in der Steuerpolitik, 1992, S. 146 ff.

68 Die Funktionen werden aus § 32a EStG in seiner jeweils geltenden Fassung abgeleitet. Die Abrundung der tariflichen Steuerschuld auf den nächsten vollen Euro-Betrag (§ 32a Abs. 1 S. 6 EStG) wird vernachlässigt.

69 § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG. Dies gilt selbst dann, wenn feststeht, dass keine Werbungskosten angefallen sind, BFH v. 10.6.2008 – VIII R 76/05, BFHE 222, 313.

920 € und wurde schließlich mit Wirkung ab 2011 auf 1.000 € angehoben.⁷⁰ Im Falle der Zusammenveranlagung kann die Pauschale von jedem Ehegatten angesetzt werden, der entsprechende Einnahmen erzielt hat.⁷¹ Ausweislich der FAST wurde der Pauschbetrag im Jahr 2013 von insgesamt 25,1 Mio. Arbeitnehmern i.H.v. 24,1 Mrd. € abgezogen.⁷²

Aus den FAST-Datensätzen können nun für jeden Merkmalsträger die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit entnommen werden. Deren Fortschreibung erfolgt anhand der Entwicklung der Arbeitnehmerentgelte.⁷³ Weiter ist ausgewiesen, ob der Abzugsbetrag oder entstandene höhere Werbungskosten angesetzt werden. Wird die Pauschale genutzt, ist die Höhe der tatsächlich angefallenen niedrigeren Erwerbsaufwendungen nicht dokumentiert. Um dennoch diejenigen Arbeitnehmer erfassen zu können, die aufgrund des nominalen Anstiegs der Werbungskosten über die Zeit sukzessive dem Anwendungsbereich der Pauschale entwichen, wird von einer Gleichverteilung der Aufwendungen unterhalb des Pauschbetrags ausgegangen.

Ferner ist zu beachten, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aller nicht veranlagten Lohnsteuerpflichtigen in der FAST 2007 vereinfachend mit dem Bruttoarbeitslohn gleichgesetzt werden.⁷⁴ Eine Erschwerung des Vergleichs mit den Vorjahren und eine erhebliche Untererfassung der kalten Progression sind die Folge.⁷⁵ Aus diesem Grund werden die Daten der FAST 2007 für die Untersuchung insoweit an die Erhebungsmethodik 2004 angeglichen – d.h. für alle nicht veranlagten Lohnsteuerpflichtigen wird der Pauschbetrag bis maximal zur Höhe der Einnahmen abgezogen.

Der Korrekturbetrag errechnet sich als Minimum aus der Pauschale (ANPB), multipliziert mit der Veränderung des Verbraucherpreisindex seit den Jahren 2004 bzw. 2011, oder der Differenz zwischen dem fiktiven Pauschbetrag und den tatsächlichen Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit (WK_{nsA}). Der Korrekturposten beträgt für jeden Arbeitnehmer mit tatsächlichen Aufwendungen unter dem inflationsbereinigten Pauschbetrag:

$$KB_{ANPB} = \min[\pi \cdot ANPB; (1 + \pi) \cdot ANPB - WK_{nsA}] \quad (6)$$

Es wird ausgeschlossen, dass durch die Inflationsanpassung ein Verlust bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entstehen kann. Tabelle 2 fasst die Ergebnisse der durchgeführten Berechnungen zusammen.

⁷⁰ Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076 bzw. Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131.

⁷¹ Kann die Pauschale nicht vollständig ausgeschöpft werden, ist eine Übertragung auf den anderen Ehegatten ausgeschlossen, vgl. U. Prinz, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG²⁰¹², § 9a EStG Anm. 24.

⁷² Laut Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2008, Fachserie 14 Reihe 7.1.1, 2012, S. 15 ff. wurde der Pauschbetrag in 2008 von 12,3 Mio. Arbeitnehmern mit einer Höhe von 11,0 Mrd. € geltend gemacht. In der jährlichen Einkommensteuerstatistik sind nur die veranlagten Fälle erfasst.

⁷³ Entnommen aus: Statistisches Bundesamt, Fachserie 18

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median*	Maximum**
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	14.045.185	154.247.180	10,98	10,15	31,77
2012	13.957.719	84.445.974	6,05	5,59	17,64
2011	–	–	–	–	–
2010	13.529.466	369.791.450	27,33	25,37	81,89
2009	13.661.109	323.629.519	23,69	22,13	71,87
2008	14.013.483	325.020.449	23,19	21,57	69,14
2007	13.837.103	214.853.356	15,53	14,42	46,37
2006	12.791.819	114.993.499	8,99	8,25	24,65
2005	12.679.505	59.146.347	4,66	4,26	12,75

Tabelle 2: Kalte Progression durch den Arbeitnehmer-Pauschbetrag

* Der Median oder Zentralwert einer Verteilung ist dadurch charakterisiert, dass (mindestens) 50 % der Merkmalsausprägungen größer oder gleich und (mindestens) 50 % kleiner oder gleich diesem Wert sind.

** Der Maximalwert kann hier und im Folgenden rechnerisch nachvollzogen werden, indem der maximale Korrekturbetrag je Steuerpflichtiger mit dem höchstmöglichen Steuersatz multipliziert wird.

Es zeigt sich, dass im Jahr 2013 für mehr als 14,0 Mio. Steuerpflichtige (15,4 Mio. Arbeitnehmer) ein inflationsbedingt überzeichnetes Steueraufkommen von 154,2 Mio. € entstanden ist. Davon sind 104,9 Mio. € (68,0 %) auf die veranlagten und 49,3 Mio. € (32,0 %) auf die nicht veranlagten Steuerpflichtigen zurückzuführen. Für den einzelnen veranlagten bzw. nicht veranlagten Steuerpflichtigen stellt sich 2013 eine Mehrbelastung von durchschnittlich 11,84 € bzw. 9,52 € ein. Auf der anderen Seite ist festzustellen, dass von denjenigen Steuerpflichtigen, die den Pauschbetrag geltend gemacht haben,⁷⁶ nur 59,3 % durch die kalte Progression belastet werden.⁷⁷ Insgesamt summiert sich das der Inflation zuzurechnende Mehraufkommen seit dem Jahr 2005 auf 1,6 Mrd. € – rechnerisch sind dies 120,42 € je Steuerpflichtiger.

Um die relative Betroffenheit verschieden hoher Einkommen aufzuzeigen, werden exemplarisch drei Einkommensbereiche der Grundtabelle ausgewählt. Unterschieden wird zwischen geringen Einkommen (zu steuerndes Einkommen 10.000 € bis 15.000 €), mittleren Einkommen (25.000 € bis 50.000 €) und hohen Einkommen (100.000 € bis 250.000 €). Für die genann-

Reihe 1.2.

⁷⁴ Bei der Berechnung der Lohnsteuer wird der Pauschbetrag berücksichtigt. Nach Auskunft des Statistischen Bundesamtes wird in der kommenden FAST diesbezüglich wieder auf die Methodik von 2004 umgestellt.

⁷⁵ Ausweislich der FAST 2007 entfallen 14,8 % der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit auf die nicht veranlagten Steuerpflichtigen. Von den Fällen, in denen der Arbeitnehmer-Pauschbetrag zum Abzug kommt, sind 48,9 % nicht veranlagte Lohnsteuerpflichtige.

⁷⁶ Im Jahr 2013 sind das 23,7 Mio. Steuerpflichtige.

⁷⁷ Von den 25,1 Mio. Arbeitnehmer, für die in 2013 der Pauschbetrag ausgewiesen ist, sind 61,3 % von der kalten Progression betroffen.

ten Einkommensklassen wird jeweils der Mittelwert der kalten Progression im Jahr 2013 berechnet und in Bezug zur Einkommensteuer einschließlich Abgeltungsteuer (vor Inflationskorrektur) gesetzt. Die kalte Progression beim Arbeitnehmer-Pauschbetrag belastet niedrige Einkommen durchschnittlich mit 7,55 € (1,15 % der Einkommensteuer), mittlere Einkommen mit 11,82 € (0,18 %) und hohe Einkommen mit 14,80 € (0,03 %). Mit steigenden Einkommen verringert sich demzufolge das relative Gewicht der kalten Progression aufgrund des Arbeitnehmer-Pauschbetrags.

bb) Entfernungspauschale

Entstehen im Zusammenhang mit den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übertreffen, können diese anstelle der Pauschale berücksichtigt werden. Der überwiegende Anteil der erhöhten Erwerbsaufwendungen entfällt auf Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Im Jahr 2008 wurde diese Werbungskostenart von 12,2 Mio. Arbeitnehmern i.H.v. 20,5 Mrd. € ausgewiesen.⁷⁸ Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Tag, an dem die Tätigkeitsstätte tatsächlich aufgesucht wurde, eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale anzusetzen.⁷⁹ Diese beträgt seit dem Jahr 2004 unverändert 0,30 € für jeden vollen Kilometer der zurückgelegten Wegstrecke, ist grundsätzlich aber auf höchstens 4.500 € p.a. begrenzt.⁸⁰

In den FAST-Daten sind die für die Entfernungspauschale maßgeblichen Tage und Kilometer enthalten, so dass die Höhe des Abzugsbetrags unmittelbar berechnet werden kann. Da sich aus der FAST aber nicht im Einzelnen ableiten lässt, ob ggf. ein Ausnahmetatbestand dazu führt, dass der Höchstbetrag außer Acht bleibt, wird vereinfachend davon ausgegangen, dass die Abzugsbegrenzung gleichermaßen für alle Arbeitnehmer gilt.⁸¹ Unter dieser Prämisse ergibt sich der anzusetzende Korrekturbetrag für jeden Arbeitnehmer aus der Entfernungspauschale nach geltender Rechtslage, multipliziert mit der Preisentwicklung seit 2004:

$$KB_{EP} = \pi \cdot \min[0,3 \cdot km \cdot Tage; 4.500] \quad (7)$$

In die Berechnung der tatsächlichen und fiktiven Einkommensteuer sind allerdings nur diejenigen Arbeitnehmer einzubeziehen, für die sich zusammengenommen Erwerbsaufwendungen über dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag ergeben.⁸²

⁷⁸ Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2008 (FN 72), S. 18. Das entspricht 59,3 % aller erhöhten Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Aus der FAST lässt sich entnehmen, dass im Jahr 2013 15,1 Mio. Arbeitnehmer Aufwendungen von 22,4 Mrd. € für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesetzt haben. Davon liegen aber nur 8,7 Mio. Arbeitnehmer über dem Pauschbetrag des § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG (Summe: 18,9 Mrd. €).

⁷⁹ Für weitere Einzelheiten vgl. BMF v. 3.1.2013 – IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl. I 2013, 215. Das Entstehen von Aufwendungen wird fingiert, BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BFHE 240, 570 (572). Die Pauschale gilt nicht für Flugstrecken und Wege, die mit einer steuerfreien Sammelbeförderung zurückgelegt werden.

⁸⁰ § 9 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG. In den Fällen des § 9 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Halbs. 2; § 9 Abs. 2 S. 2 und 3 EStG gilt die Höchstgrenze von 4.500 € nicht. Die Rechtslage, wonach die Entfer-

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median	Maximum
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	8.380.216	882.003.719	105,25	86,62	654,08
2012	8.296.577	774.286.584	93,33	76,77	583,20
2011	8.197.896	658.450.845	80,32	65,32	494,10
2010	8.361.116	533.015.234	63,75	52,18	400,55
2009	8.307.452	463.023.623	55,74	45,65	351,54
2008	8.398.160	458.229.419	54,56	44,71	338,18
2007	8.229.772	300.725.154	36,54	29,89	226,80
2006	8.075.508	166.977.054	20,68	16,87	120,58
2005	7.909.116	84.666.338	10,70	8,68	62,37

Tabelle 3: Kalte Progression durch die Entfernungspauschale

Im Veranlagungsjahr 2013 kann der Fiskus infolge der unterlassenen Inflationsanpassung der Entfernungspauschale von einem um 882,0 Mio. € überhöhten Steueraufkommen profitieren (vgl. Tabelle 3). Davon entfallen auf den unveränderten km-Satz 750,2 Mio. € (85,1 %) und auf den nominal konstant gehaltenen Höchstbetrag 131,8 Mio. € (14,9 %). Die zusätzlich anfallende Einkommensteuer verteilt sich 2013 auf annähernd 8,4 Mio. Steuerpflichtige (9,0 Mio. Arbeitnehmer).⁸³ Wird die Situation seit der letzten Änderung der Norm im Jahr 2004 betrachtet, errechnet sich eine kumulierte Mehrbelastung von 4,3 Mrd. € bzw. 520,88 € für jeden Steuerpflichtigen. Aus der Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags mit Wirkung ab 2011 folgt kurzfristig ein leichter Rückgang der Zahl der von der kalten Progression aufgrund der Entfernungspauschale betroffenen Steuerpflichtigen.

Betrachtet man die kalte Progression des Jahres 2013 aufgeschlüsselt anhand der zuvor gebildeten Einkommensklassen, fällt wiederum auf, dass geringe Einkommen im Verhältnis übermäßig in Anspruch genommen werden. Auf sie entfällt bei Inflation im Durchschnitt ein zusätzlicher Steuerbetrag von 68,08 € (9,22 % der Einkommensteuer), während mittlere Einkommen mit 107,25 € (1,59 %) und hohe Einkommen mit 142,49 € (0,31 %) belastet werden.

nungspauschale nur ab dem 21. Kilometer gewährt wurde (§ 9 Abs. 2 EStG a.F.), ist mit dem Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009, BGBl. I 2009, 774 rückwirkend aufgehoben worden, vgl. dazu auch BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 ff.

⁸¹ In 2013 liegt die Entfernungspauschale für 467.893 Arbeitnehmer über dem Höchstbetrag. Dies entspricht 5,4 % aller Arbeitnehmer, für die erhöhte Werbungskosten für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesetzt sind.

⁸² Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist mit seinem jeweils geltenden Nominalwert angesetzt.

⁸³ Bezogen auf die 13,0 Mio. Steuerpflichtigen, die eine Entfernungspauschale geltend gemacht haben, sind dies 64,4 % (bzw. 59,6 % der Arbeitnehmer mit Entfernungspauschale).

cc) *Sparer-Freibetrag zzgl. Werbungskostenpauschale bzw. Sparer-Pauschbetrag*

Vor Inkrafttreten der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 konnten entsprechende Erwerbsaufwendungen den steuerpflichtigen Kapitalerträgen gegengerechnet werden. Wenn nicht nachweislich höhere Werbungskosten angefallen waren, wurde eine Pauschale eingeräumt, die sich seit dem Jahr 1975 unverändert auf 100 DM bzw. 51 € belief.⁸⁴ Von den so geminderten Einnahmen konnte zusätzlich ein Sparer-Freibetrag abgesetzt werden, der 1.370 € zwischen den Jahren 2004 und 2006⁸⁵ und 750 € seit 2007⁸⁶ betrug. Für zusammen veranlagte Ehegatten verdoppelten sich die Beträge.⁸⁷ Die Abzüge wurden maximal bis zur Höhe der Einnahmen gewährt.⁸⁸

Anstelle des bis einschließlich 2008 anzuwendenden Sparer-Freibetrags zzgl. der Werbungskostenpauschale, ist mit Wirkung ab 2009 ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € bzw. 1.602 € für zusammen veranlagte Ehegatten vorgesehen.⁸⁹ Durch die Geltendmachung des Abzugsbetrags können weiterhin keine negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen entstehen (§ 20 Abs. 9 S. 4 EStG). Der Abzug der tatsächlichen Erwerbsaufwendungen ist fortan ausgeschlossen.⁹⁰ Im Übrigen ist zu beachten, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen von dem Konzept der synthetischen Besteuerung ausgenommen und einem abgeltenden Einkommensteuersatz von 25 % unterworfen werden.⁹¹ Auf Antrag kann für die Kapitaleinkünfte allerdings die tarifliche Einkommensteuer angewendet werden, falls dies zu einer insgesamt niedrigeren Belastung führt.⁹²

Um die Höhe der kalten Progression aufgrund des Sparer-Freibetrags und -Pauschbetrags beziffern zu können, ist auf den seit 2004 oder 2007 bzw. 2009⁹³ eingetretenen Wertverlust Bezug zu nehmen. In den Jahren vor Einführung der Abgeltungsteuer wird auch die Entwertung der Werbungskostenpauschale mit einbezogen.⁹⁴ Zur Fortschreibung der Kapitaleinnahmen wird bis 2008 auf die Veränderung der in den jährlichen Steuerstatistiken dokumentierten Kapitaleinkünfte⁹⁵ und ab 2009 auf die Entwicklung der empfangenen Vermögenseinkommen der privaten Haushalte und Organisationen ohne Erwerbszweck⁹⁶ abgestellt. Ist die Pauschale angesetzt, sind tatsächliche Aufwendungen aus der FAST nicht ersichtlich, so dass erneut von einer Gleichverteilung der Werbungskosten unterhalb des Pauschbetrags ausgegangen wird.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen ergeben sich vor Inkrafttreten der Abgeltungsteuer anhand der Einnahmen abzgl. der Erwerbsaufwendungen (WK_{KV}) bzw. des höheren Pauschbetrags ($WKPB$) und des Sparer-Freibetrags ($SpFB$). Im Referenzszenario sind anstelle der Abzugsbeträge nach jeweils geltender Rechtslage die inflationsbereinigten Größen anzusetzen ($WKPB_{fiktiv}$, $SpFB_{fiktiv}$). Der Korrekturbetrag kann somit wie folgt dargestellt werden:

$$KB_{SpFB, WKPB} = \{Max[WK_{KV}; WKPB_{fiktiv} + SpFB_{fiktiv}] - \{Max[WK_{KV}; WKPB] + SpFB\} \quad (8)$$

Ab dem Jahr 2009 ist zur Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen von den Einnahmen nur noch der Sparer-Pauschbetrag ($SpPB$) abzuziehen. Demzufolge ist das Produkt aus der Preisentwicklung seit 2009 und dem Abzugsbetrag nach jeweils geltender Rechtslage als Korrekturposten anzusetzen:

$$KB_{SpPB} = \pi \cdot SpPB \quad (9)$$

Die betreffenden Korrekturbeträge werden immer nur insoweit berücksichtigt, als dadurch keine negativen Kapitaleinkünfte entstehen oder sich erhöhen. Die Einkommensteuer ist bis 2008 unter Anwendung des persönlichen Steuersatzes und ab 2009 unter Anwendung des Abgeltungsteuersatzes oder des niedrigeren persönlichen Steuersatzes zu berechnen.

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median	Maximum
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	5.016.824	69.281.055	13,81	13,76	27,51
2012	5.012.655	53.436.776	10,66	10,59	21,19
2011	5.019.474	34.111.672	6,80	6,45	12,90
2010	4.915.113	11.454.824	2,33	2,20	4,41
2009	-	-	-	-	-
2008	4.302.052	134.297.975	31,22	28,19	76,93
2007	3.022.329	81.198.307	26,87	24,96	56,71
2006	2.161.896	87.300.343	40,38	36,71	87,45
2005	2.091.696	61.780.085	29,54	26,11	68,33

Tabelle 4: Kalte Progression durch den Sparer-Freibetrag zzgl. der Werbungskostenpauschale bzw. den Sparer-Pauschbetrag

84 Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974, BGBl. I 1974, 1769. Die Euro-Umrechnung erfolgte mit dem Steuer-Euroglättungsgesetz v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790.

85 Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076.

86 Steueränderungsgesetz 2007 v. 19.7.2006, BGBl. I 2006, 1652.

87 § 9a S. 1 Nr. 2; § 20 Abs. 4 S. 2 EStG a.F.

88 § 9a S. 2; § 20 Abs. 4 S. 4 EStG a.F.

89 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

90 § 2 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 S. 1 Halbs. 2 EStG. Für viele kritisch J. Hey, BB 2007, 1303 (1307); S. Wenzel, DStR 2009, 1182 ff.

91 § 32a Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 32d Abs. 1 EStG.

92 § 32d Abs. 6 EStG. Zu den sonstigen Ausnahmen vom Abgeltungsteuersatz BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 – S 2252/10/10013, 2012/0948384, BStBl. I 2012, 953 (Rz. 134 ff.). M.w.N.

zur Umstellung des Konzepts der Besteuerung von Kapitaleinkünften mit Einführung der Abgeltungsteuer C. Djanani/A. Krenzin/T. Grossmann, StuW 2014, 145 (146 f.); F. Hechtner/J. Hundsdoerfer, StuW 2009, 23 ff.

93 Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die nominale Höhe des Abzugsbetrags vor dem Hintergrund der erfolgten Systemumstellung auch weiter für angemessen hielt, vgl. nur BT-Drucks. 16/4841, 57.

94 Da der Sparer-Freibetrag mit der Werbungskostenpauschale ab 2009 zu einem einheitlichen Sparer-Pauschbetrag verschmolzen wird, erscheint die Einbeziehung der Werbungskostenpauschale aus Gründen der Vergleichbarkeit geboten.

95 Entnommen aus: Statistisches Bundesamt, Fachserie 14 Reihe 7.1.1.

96 Entnommen aus: Statistisches Bundesamt, Fachserie 18 Reihe 1.4. So auch S. Bach/E. Schulz, Einkommensteuer-Simulationsmodell (FN 65), S. 36.

Tabelle 4 zeigt einen merklichen Unterschied in der Anzahl der von der kalten Progression betroffenen Steuerpflichtigen vor und nach dem Jahr 2007. Dies kann insbesondere mit dem starken Anstieg der in der FAST ausgewiesenen nominalen Kapitaleinnahmen zwischen 2004 und 2007 erklärt werden.⁹⁷ Des Weiteren ist anzumerken, dass das Mehraufkommen in 2007 allein auf die Werbungskostenpauschale zurückgeht. Aus Tabelle 4 kann überdies entnommen werden, dass in den Jahren ab 2010 zwar die Anzahl der Steuerpflichtigen höher, das finanzielle Volumen der kalten Progression dagegen geringer ausfällt als in den Jahren zuvor.⁹⁸ Dies ist vorwiegend zwei Umständen geschuldet: Zum einen ist der anzuwendende Steuersatz mit Inkrafttreten der Abgeltungsteuer auf höchstens 25 % gedeckelt und zum anderen geht die reale Entwertung der seit 1975 nominal unveränderten Werbungskostenpauschale nicht mehr in die Korrekturbeträge mit ein. Auch ist darauf hinzuweisen, dass die ab 2009 der Abgeltungsteuer unterliegenden Wertzuwächse privater Kapitalanlagen⁹⁹ nicht in der Statistik enthalten sind – insoweit dürfte es zu einer gewissen Untererfassung der Effekte aus der kalten Progression kommen.

Das inflationsbedingt überproportional erhöhte Steueraufkommen summiert sich seit dem Jahr 2005 auf 532,9 Mio. €, von denen 168,3 Mio. € auf den Zeitraum 2010 bis 2013 entfallen. Daraus errechnet sich für jeden der von der kalten Progression betroffenen Steuerpflichtigen eine um durchschnittlich 161,61 € (ab 2005) bzw. 33,60 € (ab 2010) gesteigerte Einkommensteuerschuld. Im Jahr 2013 werden niedrige Einkommen mit durchschnittlich 3,08 € (0,34 % der Einkommensteuer), mittlere Einkommen mit 10,79 € (0,14 %) und hohe Einkommen mit 13,30 € (0,03 %) zusätzlich belastet.

dd) Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Allein stehende Steuerpflichtige¹⁰⁰ können einen Entlastungsbetrag i.H.v. 1.308 € von der Summe der Einkünfte abziehen, sofern zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht.¹⁰¹ Für jeden Kalendermonat, in dem die genannten Voraus-

setzungen an keinem Tag vorliegen, verringert sich der Abzugsbetrag um ein Zwölftel (§ 24b Abs. 3 EStG). Die Regelung des § 24b EStG ist seit der Einführung im Jahr 2004 unverändert geblieben.¹⁰²

Die Merkmale der FAST für die Erhebungsjahre 2004 und 2007 weisen die Höhe des (ggf. zeitanteilig) gewährten Entlastungsbetrags aus. Da der Abzug des Freibetrags von der Summe der Einkünfte zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte führen oder einen solchen erhöhen kann,¹⁰³ lässt sich der anzusetzende Korrekturposten ohne weiteres aus dem Nominalwert, multipliziert mit der gegenüber dem Jahr 2004 eingetretenen Entwicklung des Verbraucherpreisindex bestimmen.

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median	Maximum
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	767.239	44.284.981	57,72	58,79	95,06
2012	764.217	38.908.929	50,91	51,93	84,76
2011	759.625	32.574.672	42,88	43,76	71,81
2010	748.546	25.697.836	34,33	35,05	58,21
2009	746.408	22.366.499	29,97	30,62	51,09
2008	760.272	22.338.787	29,38	29,89	49,15
2007	753.028	14.734.266	19,57	19,91	32,96
2006	739.817	8.306.278	11,23	11,51	17,52
2005	736.262	4.249.112	5,77	5,92	9,06

Tabelle 5: Kalte Progression durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Im Jahr 2013 sind 767.239 Steuerpflichtige¹⁰⁴ von der kalten Progression betroffen. Dies entspricht 83,0 % der 924.478 Personen, für die der Entlastungsbetrag des § 24b EStG Anwendung findet. Auf niedrige Einkommen entfallen im Mittel 44,07 € (6,01 % der Einkommensteuer), auf mittlere Einkommen 68,13 € (0,92 %) und auf hohe Einkommen 83,68 € (0,17 %). Die seit dem Veranlagungszeitraum 2005 zusätzlich

97 Die in der Statistik deklarierten Einnahmen aus Kapitalvermögen erhöhen sich in diesem Zeitraum um 47,6 %. Da Kapitalerträge unter dem Freibetrag nicht zwangsläufig in die Statistik einfließen, dürfte der Anstieg der erfassten Einnahmen auch auf die Kürzung des Freibetrags im Jahr 2007 zurückgehen.

98 Die in 2012 und 2013 gegenüber 2011 leicht sinkende Zahl der Steuerpflichtigen ist auf die rückläufigen bzw. kaum wachsenden Vermögens Einkommen zurückzuführen. In 2013 kommt die Tarifanpassung hinzu.

99 Mit Einführung der Abgeltungsteuer werden Gewinne aus der Veräußerung privater Kapitalanlagen dem Tatbestand des § 20 EStG zugewiesen. Zuvor galt nur eine sehr begrenzte Steuerverhaftung derartiger Erträge, vgl. J. Englisch, StuW 2007, 221 (233). In der FAST 2007 sind Gewinne aus der Veräußerung privater Finanztitel folglich nicht als Einnahmen aus Kapitalvermögen ausgewiesen und bleiben daher unberücksichtigt.

100 Als allein stehend gelten nach § 24b Abs. 2 S. 1 EStG

Steuerpflichtige, die nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splittingverfahrens erfüllen oder verwitwet sind. Auch darf keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bestehen, die nicht selbst Kind des Steuerpflichtigen ist.

101 § 24b Abs. 1 S. 1 EStG. Im Einzelnen BMF v. 29.10.2004 – IV C 4 – S 2281 – 515/04, BStBl. I 2004, 1042. Zum Hintergrund der Einführung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende C. Schulenburg, DSz 2007, 428 ff.

102 Eingeführt mit Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076; neu gefasst zum 1.1.2004 durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze v. 21.7.2004, BGBl. I 2004, 1753.

103 Dies folgt aus der Stellung der Vorschrift im Gesetzestext, vgl. dazu M. Jachmann/K. Henschler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz²⁴⁶, § 24b Rz. A 7.

104 Im Falle des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende kann ein Steuerpflichtiger mit einer (steuerpflichtigen) Person gleichgesetzt werden.

entstandene Einkommensteuer beträgt 213,5 Mio. € oder 281,76 € für jeden Steuerpflichtigen.¹⁰⁵

ee) *Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen*

In § 33b EStG sind zur Abgeltung bestimmter außergewöhnlicher Belastungen nominal fixierte Jahresbeträge¹⁰⁶ zum Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgesehen. Danach können für typische behinderungsbedingte Mehraufwendungen nach dem dauernden Grad der Behinderung gestaffelte Pauschbeträge geltend gemacht werden. Behinderte Menschen, die hilflos sind, und Blinde erhalten eine erhöhte Pauschale von 3.700 €. ¹⁰⁷ Bei Steuerpflichtigen, denen durch die unentgeltliche Pflege nicht nur vorübergehend hilfloser Personen Aufwendungen erwachsen, kann weiter für jede pflegebedürftige Person ein Betrag von 924 € steuermindernd berücksichtigt werden (§ 33b Abs. 6 EStG).¹⁰⁸ Die Pauschalen können anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 EStG ohne Kürzung um die zumutbare Belastung geltend gemacht werden. Personen, denen gewisse laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind, erhalten auf Antrag zusätzlich einen Pauschbetrag von 370 €. ¹⁰⁹ Da es sich um personenbezogene Abzüge handelt, sind die genannten Beträge bei zusammen veranlagten Ehegatten ggf. in doppelter Höhe zu gewähren.¹¹⁰ Es ist noch anzumerken, dass die einzelnen Pauschalen als selbständige Tatbestände nebeneinander abgezogen werden können.¹¹¹

Durch das Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974¹¹² wurden die Pauschalen für behinderte Menschen und Hinterbliebene mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1975 in § 33b EStG aufgenommen.¹¹³ Bei dieser Gelegenheit erfolgte zugleich letztmalig eine Anhebung der Abzugsbeträge für behinderungsbedingte Mehraufwendungen.¹¹⁴ Die letzte betragsmäßige Anpassung des Hinterbliebenen-Pausch-

betrags wurde dagegen mit der Verordnung zur Änderung der EStDV v. 14.4.1966¹¹⁵ vorgenommen. Im Jahr 1990 ist die Pauschale für Pflegepersonen in § 33b Abs. 6 EStG eingefügt und seitdem nicht mehr geändert worden.¹¹⁶

Aus den Daten der FAST geht hervor, in welcher Höhe die Steuervergünstigungen des § 33b EStG von den einzelnen Merkmalsträgern genutzt werden. Damit lassen sich die Korrekturposten unter Zuhilfenahme der Entwicklung des Verbraucherpreisindex unmittelbar berechnen. Es wird unterstellt, dass die in den FAST-Erhebungen für 2004 und 2007 dokumentierten Pauschalen in den jeweiligen Folgejahren weiterhin in gleicher Höhe angesetzt werden.¹¹⁷ Die Ergebnisse der Berechnungen sind in den Tabellen 6–8 zusammengefasst.

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median	Maximum
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	2.536.747	742.262.368	292,60	230,92	4.533,95
2012	2.515.463	709.368.090	282,00	222,56	4.418,33
2011	2.485.162	674.822.439	271,54	214,31	4.273,81
2010	2.416.111	625.701.440	258,97	204,46	4.122,14
2009	2.401.736	606.771.068	252,64	199,60	4.042,58
2008	2.489.222	639.677.852	256,98	202,74	4.020,82
2007	2.444.305	596.722.698	244,13	192,53	3.839,93
2006	2.210.587	520.927.450	235,65	186,95	3.680,80
2005	2.190.664	499.215.327	227,88	180,55	3.579,79

Tabelle 6: Kalte Progression durch die Pauschbeträge für behinderte Menschen

Von den 3,4 Mio. Steuerpflichtigen, die im Jahr 2013 eine Pauschale für behinderungsbedingte Mehraufwendungen geltend gemacht haben, werden de facto

105 M. Broer, DStZ 2012, 792 (799) beziffert die Höhe der kalten Progression durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende auf Grundlage der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2008 mit 35,7 Mio. € für das Jahr 2011 (hier: 32,6 Mio. €). Laut der EVS gab es im Jahr 2008 rund 1,3 Mio. Alleinerziehende mit mindestens einem Kind unter 18 Jahren, vgl. Statistisches Bundesamt, Wirtschaftsrechnungen 2008, Fachserie 15 Heft 4, 2010, S. 18. Die Bundesregierung rechnet für 2014 mit Steuermindereinnahmen bei der Einkommensteuer i.H.v. 64 Mio. € infolge einer Inflationskorrektur des Entlastungsbetrags, BT-Drucks. 18/757, 3.

106 Es erfolgt keine zeitanteilige Kürzung, falls die Voraussetzungen nicht im gesamten Kalenderjahr vorliegen.

107 § 33b Abs. 1–3 EStG. Behinderungsbedingte Mehraufwendungen, die sich ihrer Art nach nicht typisieren lassen, können zusätzlich zu den Pauschalen über § 33 EStG berücksichtigt werden, BFH v. 4.11.2004 – III R 38/02, BFHE 208, 155 (158 f.). Bis zum Veranlagungsjahr 1988 erfolgte die Staffelung nach der dauernden Minderung der Erwerbsfähigkeit, geändert mit Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093.

108 Wird die Pflege derselben Person von mehreren Pflegepersonen übernommen, ist eine Aufteilung des Abzugsbetrags vorzunehmen (§ 33b Abs. 6 S. 6 EStG), dazu kritisch H.-J. Kanzler, FR 1988, 205 (218).

109 § 33b Abs. 4 EStG. Ein wahlweiser Abzug entsprechender Aufwendungen über § 33 EStG ist nicht möglich.

110 Auch kann nach § 33b Abs. 5 EStG der Behinderten- und Hinterbliebenen-Pauschbetrag, der einem Kind zusteht, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld hat, auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen werden.

111 S. Schüler-Täsch, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG²⁶², § 33b EStG Anm. 13.

112 BGBl. I 1974, 1769.

113 Zuvor war in § 33a Abs. 6 EStG a.F. nur bestimmt, dass die Höhe der Pauschbeträge durch Rechtsverordnung festzusetzen ist. Diese Ermächtigung wurde zuletzt mit § 65 EStDV 1974 in der Fassung v. 4.9.1974, BGBl. I 1974, 2277 ausgefüllt.

114 BT-Drucks. 7/1470, 282; D. Dziadkowski, FR 2001, 524 ff.

115 BGBl. I 1966, 209.

116 Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093. Im Rahmen der Euro-Umstellung mit dem Steuer-Euroglättungsgesetz v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790 wurden die Nominalwerte des § 33b EStG nur im Rundungsbereich leicht angehoben.

117 Im Falle der Pauschalen für behinderte Menschen und Pflegepersonen wird insbesondere nicht nachvollzogen, ob in den Folgejahren ggf. der Abzug der Mehraufwendungen über § 33 EStG günstiger ist.

2,5 Mio. (73,9 %) von der kalten Progression beeinträchtigt. Es entstehen Mehreinnahmen i.H.v. 742,3 Mio. €. Über den gesamten Betrachtungshorizont hinweg summiert sich die zusätzliche Einkommensteuer auf 5,6 Mrd. € bzw. für jeden Steuerpflichtigen auf durchschnittlich 2.322,39 €.

Aufgrund der nicht erfolgten Inflationsbereinigung der Pauschale für Hinterbliebene kommt es im Jahr 2013 zu einem um 1,6 Mio. € überzeichneten Steueraufkommen (vgl. Tabelle 7). Die kalte Progression verteilt sich dabei auf nur 6.618 Steuerpflichtige.¹¹⁸ Im Jahr 2013 errechnet sich für die einzelnen Steuerpflichtigen eine Belastung von im Mittel 241,32 €. Das Gesamtaufkommen aus der kalten Progression beträgt seit 2005 weniger als 12,0 Mio. €.

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median	Maximum
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	6.618	1.596.983	241,32	249,33	811,84
2012	6.536	1.530.605	234,19	243,62	794,84
2011	6.429	1.450.224	225,58	235,32	773,58
2010	6.162	1.358.307	220,42	229,01	751,30
2009	6.117	1.321.994	216,12	224,59	739,61
2008	6.455	1.402.496	217,26	224,73	736,41
2007	6.337	1.315.451	207,58	215,25	709,87
2006	4.944	1.019.686	206,25	210,15	1.029,74
2005	4.913	979.612	199,37	204,38	1.007,46

Tabelle 7: Kalte Progression durch den Pauschbetrag für Hinterbliebene

Die Entwertung der Pflege-Pauschale verursacht im Jahr 2013 schließlich eine Zunahme der festgesetzten Einkommensteuer um 27,2 Mio. € (vgl. Tabelle 8). Davon sind 196.441 Steuerpflichtige¹¹⁹ betroffen, auf die im Durchschnitt eine kalte Progression von 138,54 € entfällt. Zwischen den Jahren 2005 und 2013 stellt sich nach den hier durchgeführten Berechnungen eine kalte Progression i.H.v. 194,3 Mio. € ein. Ein Steuerpflichtiger, der in diesem Zeitraum durchgehend eine Pauschale nach § 33b Abs. 6 EStG angesetzt hatte, wurde mit einer kalten Progression von durchschnittlich 1.015,35 € belastet.

Unterteilt man die im Veranlagungszeitraum 2013 aufgrund der Vorschriften des § 33b EStG entstehenden Mehrbelastungen nach Einkommensklassen, kann Folgendes konstatiert werden: Die Steuerlast niedriger Einkommen erhöht sich im Durchschnitt um 237,24 €. Dies sind 34,22 % der Einkommensteuer. Für mittlere und hohe Einkommen fällt die kalte Progression

mit 324,38 € (4,97 %) bzw. 481,54 € (1,00 %) im Verhältnis deutlich geringer aus.

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median	Maximum
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	196.441	27.214.802	138,54	137,41	654,19
2012	195.228	25.629.777	131,28	122,62	626,59
2011	192.659	23.754.232	123,30	122,62	592,25
2010	189.358	21.740.402	114,81	114,28	556,04
2009	188.564	20.789.369	110,25	110,02	537,18
2008	193.627	21.534.827	111,22	110,32	531,94
2007	190.936	19.417.291	101,70	100,89	488,98
2006	186.513	17.718.598	95,00	93,20	625,12
2005	185.362	16.543.639	89,25	87,72	591,73

Tabelle 8: Kalte Progression durch den Pauschbetrag für Pflegepersonen

c) Folgen der kalten Progression aufgrund der untersuchten Regelungen insgesamt

In diesem Abschnitt soll der Frage nachgegangen werden, welches finanzielle Volumen der kalten Progression durch die in dieser Arbeit untersuchten Vorschriften in Summe zuzurechnen ist. An dieser Stelle gilt es also, die Steuermindereinnahmen des Fiskus infolge einer fiktiv vorgenommenen Inflationsanpassung aller obigen Normen zu schätzen. Zu diesem Zweck werden die zu versteuernden Einkommen um Korrekturposten gemindert, die für jeden Steuerpflichtigen den sich individuell ergebenden Inflationsverlust vollständig abbilden. Die ausgehend von dieser inflationsbereinigten Bemessungsgrundlage ermittelte Einkommensteuer wird der Einkommensteuer nach jeweils geltender Rechtslage gegenübergestellt; die Differenz ist die kalte Progression je Steuerpflichtiger.

Aus den folgenden Gründen unterscheidet sich die Höhe der so errechneten zusätzlichen Einkommensteuer von der Summe der kalten Progression aus den Einzelnormen: Die Inflationskorrektur der Bemessungsgrundlage verringert sich dadurch, dass Arbeitnehmer, die aufgrund ihrer monetär erhöhten Werbungskosten dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag sukzessive entwachsen, nicht mehr in die Berechnung der kalten Progression bei der Entfernungspauschale miteinbezogen werden.¹²⁰ Auch fällt der für die Höhe der kalten Progression relevante Differenzsteuersatz in den direkt progressiven Tarifzonen geringer aus. Gleiches gilt, wenn für das fiktive zu versteuernde Einkommen die nächst niedrigere Tarifstufe zur An-

¹¹⁸ Das sind 75,6 % der 8.755 Steuerpflichtigen, die Abzüge nach § 33b Abs. 4 EStG geltend gemacht haben.

¹¹⁹ Bezogen auf die 236.361 Steuerpflichtigen, die eine solche Pauschale angesetzt haben, sind dies 83,1 %.

¹²⁰ Die Summe der für die Entfernungspauschale angesetzten Korrekturposten reduziert sich dadurch um ca. 1,5 %. Die Anpassung ist hier vorzunehmen, da sich ansonsten

für alle Arbeitnehmer, deren Erwerbsaufwendungen zwischen dem nominalen und dem inflationsbereinigten Arbeitnehmer-Pauschbetrag liegen, eine Überzeichnung der kalten Progression ergeben würde. Für diese Arbeitnehmer wäre die Inanspruchnahme der fiktiv inflationsbereinigten Pauschale nach § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG günstiger.

wendung gelangt – im Extremfall wird der Grundfreibetrag unterschritten, so dass der Steuersatz für einen Teil des Korrekturpostens null Prozent beträgt. Im Ergebnis ist die insgesamt entstehende kalte Progression geringer als nach der Summe der Einzelberechnungen im vorherigen Kapitel.

	Kalte Progression				
	Anzahl der Steuerpflichtigen	Summe in €	Mittelwert	Median	Maximum
			je Steuerpflichtiger in €		
2013	23.983.531	1.910.947.365	79,68	21,45	4.983,83
2012	23.873.888	1.682.302.321	70,47	13,29	4.846,66
2011	13.739.700*	1.422.478.306	103,53	61,32	4.675,64
2010	26.011.463	1.571.382.046	60,41	28,77	4.492,83
2009	21.109.225**	1.423.793.082	67,45	30,94	4.400,70
2008	23.003.825	1.587.427.384	69,01	32,14	4.411,35
2007	22.265.219	1.221.840.250	54,88	21,64	4.192,39
2006	20.133.839	913.428.722	45,37	13,95	4.081,34
2005	19.978.263	724.982.599	36,29	7,21	3.939,20

Tabelle 9: Kalte Progression durch die untersuchten Regelungen insgesamt

- * In 2011 entfällt der Effekt der kalten Progression aus dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag.
- ** In 2009 entfällt der Effekt der kalten Progression aus dem Sparer-Freibetrag zzgl. der Werbungskostenpauschale.

Im Jahr 2013 können mit mehr als 1,9 Mrd. € annähernd 0,74 % der aggregierten Einkommensteuerschuld einschließlich Abgeltungsteuer i.H.v. 258,7 Mrd. € auf die unterbliebene Inflationsbereinigung der vorstehend untersuchten Normen zurückgeführt werden. Dabei sind 88,9 % aller Steuerpflichtigen, für die eine positive Einkommensteuer einschließlich Abgeltungsteuer entstanden ist, von der kalten Progression betroffen.¹²¹ Über den gewählten Betrachtungshorizont hinweg summiert sich die inflationsbedingt erhöhte Einkommensteuer auf 12,5 Mrd. €; für jeden Steuerpflichtigen sind dies im Mittel 587,09 €. Wird die Betrachtung um den Median ergänzt, fällt auf, dass dieser im Unterschied zu den Einzelberechnungen merklich unter dem Mittelwert liegt. Die Verteilung der kalten Progression auf die einzelnen Steuerpflichtigen ist folglich als sehr ungleich zu charakterisieren. So wird im Jahr 2013 einerseits die Hälfte der Betroffenen mit nicht mehr als 21,45 € belastet. Auf der anderen Seite ergibt sich für einige wenige Steuerpflichtige eine kalte Progression, die den ausgewiesenen Mittelwert von 79,68 € bedeutend übertrifft.¹²²

Weiter ist noch aufzuzeigen, wie sich die reale Entwertung der betrachteten Abzüge und Höchstbeträge bei verschiedenen hohen Einkommen bemerkbar macht. Zu

diesem Zweck werden die Steuerpflichtigen, getrennt nach Grund- und Splittingfällen, anhand der Höhe ihres in 2013 zu versteuernden Einkommens vor Inflationskorrektur in Einkommensklassen unterteilt. Im Anschluss daran werden für die einzelnen Intervalle der Mittelwert und der Median zum einen für die absolute Mehrbelastung und zum anderen für die Zusatzbelastung im Verhältnis zur gesamten individuellen Steuerlast ermittelt (vgl. Tabelle 10).

Einkommensklassen nach zVE in € von ... bis unter ...	Kalte Progression je Steuerpflichtiger			
	in €		in % der ESt	
	Mittelwert	Median	Mittelwert	Median
Grundtabelle				
10.000–15.000	39,83	8,14	5,36	1,28
15.000–20.000	57,81	9,40	2,85	0,56
20.000–25.000	62,38	10,25	1,83	0,34
25.000–50.000	70,72	13,70	1,05	0,24
50.000–100.000	86,66	15,87	0,48	0,11
100.000–250.000	77,37	14,83	0,16	0,04
250.000–500.000	69,81	15,89	0,05	0,01
500.000 oder mehr	64,36	13,76	0,02	0,01
Splittingtabelle				
20.000–30.000	85,39	16,12	5,90	1,03
30.000–40.000	97,25	25,32	2,43	0,62
40.000–50.000	102,82	50,64	1,53	0,76
50.000–100.000	125,33	75,14	0,96	0,57
100.000–200.000	151,95	68,94	0,42	0,18
200.000–500.000	118,29	42,34	0,12	0,04
500.000–1.000.000	108,76	43,40	0,04	0,02
1.000.000 oder mehr	95,42	43,40	0,01	0,01

Tabelle 10: Kalte Progression durch die untersuchten Regelungen insgesamt nach Einkommensklassen im Jahr 2013

Das Maximum von Mittel- und Zentralwert der absoluten kalten Progression je Steuerpflichtiger ist in den mittleren und gehobenen Einkommensklassen zu finden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in diesen Bereichen bedeutende Abzüge vermehrt in Anspruch genommen werden¹²³ und zugleich ein hoher Steuersatz greift. Wird die kalte Progression durch die hier betrachteten Regelungen in Bezug zur Einkommensteuer gesetzt, zeigt sich eine überproportionale Betroffenheit der unteren und mittleren Einkommensklassen. Die unterlassene Inflationskorrektur der außertariflichen Vorschriften bewirkt folglich eine „heimliche“ Änderung der Verteilungswirkungen der Einkommensteuer, die tendenziell zu Lasten der Bezieher geringer Einkommen geht.

¹²¹ Aus den fortgeschriebenen FAST-Daten ergibt sich, dass im Jahr 2013 für 26,3 Mio. Steuerpflichtige eine positive Einkommensteuer festgesetzt wurde. Hinzu kommen 671.734 Steuerpflichtige, die nur Abgeltungsteuer zu entrichten haben.

¹²² Insbesondere Steuerpflichtige, die hohe Aufwendungen

für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesetzt haben und solche, für die Pauschalen nach § 33b EStG ausgewiesen werden, sind von der kalten Progression überproportional betroffen.

¹²³ Hier v.a. die Entfernungspauschale und die Abzugsbeträge gem. § 33b EStG.

d) *Vergleich der Ergebnisse mit der tarifbedingten kalten Progression*

Die Erkenntnisse der bestehenden empirischen Studien zur tariflich verursachten kalten Progression sind maßgeblich vom jeweils gewählten Bezugspunkt der Untersuchung abhängig.¹²⁴ So stellte der *Sachverständigenrat* in seinem Jahresgutachten 2011/12 fest, dass eine Indexierung des Tarifs anhand der Entwicklung der Verbraucherpreise zwischen den Jahren 1991 und 2011 größtenteils zu einem höheren Durchschnittssteuersatz geführt hätte.¹²⁵ Die Publikationen von *Broer (2011)*¹²⁶ und *Rietzler/Teichmann/Truger (2014)*¹²⁷ kommen über die Zeiträume 1996 bis 2010 bzw. 1998 bis 2014 zu vergleichbaren Ergebnissen. *Es-ser (2009)* zeigt, dass der Tarif 2007 gegenüber dem Tarif 1990 für real konstante Einkommen in der Mehrzahl der Fälle zu einer Entlastung beim Durchschnittssteuersatz geführt hat.¹²⁸

Grundlegend anders stellt sich die Situation dar, wenn ein Ausgangspunkt nach dem Jahr 2004 gewählt wird. Dies lässt sich damit erklären, dass der Tarif 2005 eine relativ günstige Belastungssituation charakterisiert.¹²⁹ So erfolgte in den Jahren zuvor eine schrittweise Absenkung des Eingangssteuersatzes von 25,9 % auf 15 % und des Spitzensteuersatzes von 53 % auf 42 %. In den darauffolgenden Jahren wurden keine Entlastungen in vergleichbarer Größenordnung vorgenommen.¹³⁰ Die Studie von *Gottfried/Witzak (2008)* beziffert das finanzielle Volumen der tarifbedingten kalten Progression für den Zeitraum 2006 bis 2012 mit 47,9 Mrd. €. ¹³¹ Andere Abhandlungen gehen von der vorerst letzten durchgängigen Tarifkorrektur in 2010 aus und schätzen die kalte Progression für die Jahre 2011 bis 2013 (je nach Modellrahmen) auf 7,0 Mrd. €¹³² bis 16,2 Mrd. €¹³³.

Im Folgenden werden eigene Berechnungsergebnisse präsentiert, die die tariflich bedingte kalte Progression unter Verwendung der FAST 2004 bzw. 2007 quantifizieren. Dafür können als Ausgangspunkt die fortgeschriebenen zu versteuernden Einkommen verwendet werden.¹³⁴ Diese sind in einem ersten Simulationslauf dem jeweils geltenden Tarif zu unterwerfen. In einem zweiten Schritt wird ein Referenzszenario herangezogen, für das eine Indexierung anhand der Ent-

wicklung der Verbraucherpreise vorgenommen wurde. Als Bezugspunkt wurden die Tarife 2005 bzw. 2010 verwendet. Der (positive) Unterschiedsbetrag zwischen der ersten und der zweiten Simulation ergibt die kalte Progression für jeden Steuerpflichtigen.¹³⁵

In Tabelle 11 sind die Teileffekte der kalten Progression im Jahr 2013 nach Einkommensklassen aufgeschlüsselt dargestellt.¹³⁶

Einkommensklassen nach zVE in € von ... bis unter ...	Kalte Progression je Steuerpflichtiger in €		
	Tarifwirkung (Tarif 2010)	Abzugs- und Höchstbeträge	insgesamt
Grundtabelle			
10.000–15.000	74,34	39,83	114,17 (+ 53,6 %)
15.000–20.000	112,74	57,81	170,55 (+ 51,3 %)
20.000–25.000	136,85	62,38	199,23 (+ 45,6 %)
25.000–50.000	224,50	70,72	295,22 (+ 31,5 %)
50.000–100.000	426,10	86,66	512,76 (+ 20,3 %)
100.000–250.000	433,63	77,37	511,00 (+ 17,8 %)
250.000–500.000	817,20	69,81	887,01 (+ 8,5 %)
500.000 oder mehr	854,86	64,36	919,22 (+ 7,5 %)
Splittingtabelle			
20.000–30.000	162,65	85,39	248,04 (+ 52,5 %)
30.000–40.000	225,96	97,25	323,21 (+ 43,0 %)
40.000–50.000	273,85	102,82	376,67 (+ 37,5 %)
50.000–100.000	433,99	125,33	559,32 (+ 28,9 %)
100.000–200.000	554,21	151,95	706,16 (+ 27,4 %)
200.000–500.000	867,26	118,29	985,55 (+ 13,6 %)
500.000–1.000.000	1.645,67	108,76	1.754,43 (+ 6,6 %)
1.000.000 oder mehr	1.709,72	95,42	1.805,14 (+ 5,6 %)

Tabelle 11: Kalte Progression durch die außertariflichen Normen und durch den Tarif nach Einkommensklassen im Jahr 2013

Abbildung 5 vergleicht das bei Inflation zusätzlich entstehende Steueraufkommen der untersuchten außertariflichen Vorschriften mit dem Tarifeffekt. Im Zeitraum 2006 bis 2013 beträgt die Zusatzbelastung durch die Abzüge und Höchstbeträge 11,7 Mrd. €. Dies entspricht 20,4 % der tarifbedingten kalten Progression von 57,4 Mrd. € (Tarif 2005). Wird als Bezugspunkt die letzte durchgängige Tarifkorrektur im Ver-

124 Ebenfalls *M. Broer*, Wirtschaftsdienst 2011, 694 (697); *F. Hechtner*, StuW 2014, 132 (142).

125 Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2011/12, Tz. 346 f.

126 *M. Broer*, Wirtschaftsdienst 2011, 694 (697 f.).

127 *K. Rietzler/D. Teichmann/A. Truger*, Wirtschaftsdienst 2014, 864 (866 f.).

128 *C. Esser*, Die Belastung durch Einkommensteuer und Sozialabgaben – Entwicklung und Perspektiven, IFSt-Schrift Nr. 454, 2009, S. 109 ff.

129 Ähnlich *K. Rietzler/D. Teichmann/A. Truger*, Wirtschaftsdienst 2014, 864 (868).

130 Dazu die Übersicht und die Erläuterungen bei *F. Hechtner/N. Massarat-Mashhadi/C. Sielaff*, arqus Diskussionsbeitrag Nr. 137, 2012, S. 18 ff. Hinzu kommt, dass die Progressionswirkung gegenüber den vorhergehenden Steuertarifen über weite Einkommensbereiche verschärft wurde, vgl. *V. Stern*, Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, 2008, S. 25.

131 *P. Gottfried/D. Witzak*, IAW-Kurzbericht 1/2008, S. 25. Anzumerken ist, dass in der Studie ab dem Jahr 2009 mit ei-

ner konstanten Inflationsrate von 1,6 % p.a. gerechnet wird.

132 *T. Schaefer*, Kalte Progression (FN 8), S. 11 (Berechnungen auf Grundlage der FAST 2004. Ergänzend einbezogen werden der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, Versorgungs- und Altersvorsorgegrenzen, die Bemessungsgrenzen bei anrechenbaren Sozialversicherungsbeiträgen sowie Kindergeld und Kinderfreibetrag).

133 Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler, Abbau der kalten Progression – Teil einer Steuerbremse, 2014, S. 13 f. (Berechnungen auf Grundlage der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2007).

134 Die Aktualisierung erfolgt nach der in Kapitel III.2.a) erläuterten Vorgehensweise.

135 Dieselbe Vorgehensweise verwenden z.B. *P. Breidenbach/R. Döhm/T. Kasten*, RWI Positionen Nr. 60, 2014, S. 5; *H. Müller/R. Maiterth*, StuW 2011, 28 (33 f.); *T. Schaefer*, Kalte Progression (FN 8), S. 7.

136 Die Abgrenzung der Einkommensklassen erfolgt analog zu Kapitel III.2.c).

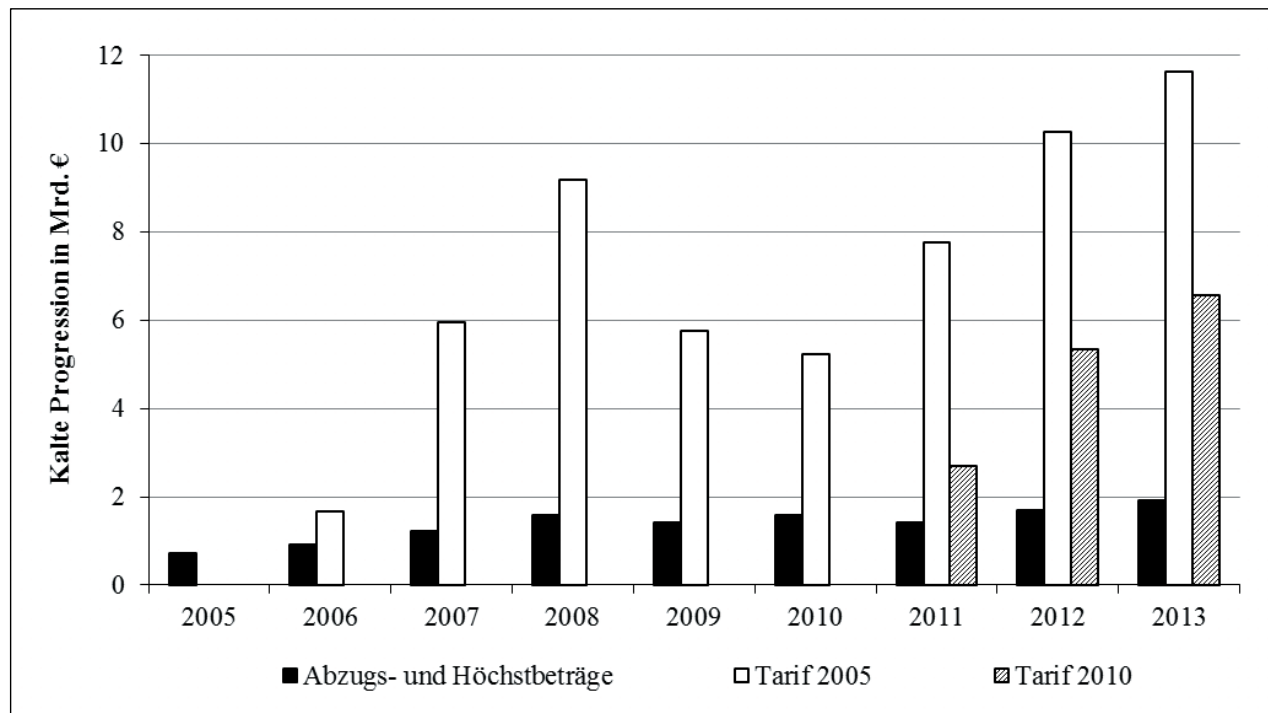


Abbildung 5: Kalte Progression durch die außertariflichen Normen und durch den Tarif

anlagungszeitraum 2010 gewählt, beträgt die kalte Progression im Jahr 2013 zusammengekommen 8,5 Mrd. €. Davon entfallen 1,9 Mrd. € (22,6 %) auf die außertariflichen Regelungen und 6,6 Mrd. € (77,4 %) auf den Tarif einschließlich Grundfreibetrag. Dies sind rechnerisch 79,68 € bzw. 249,32 € pro betroffener Steuerpflichtiger.

Auffallend ist, dass in absoluten Zahlen hohe Einkommen immer stärker von der tarifbedingten kalten Progression in Anspruch genommen werden als niedrige Einkommen.¹³⁷ Ein solcher Zusammenhang kann dagegen für die Abzugs- und Höchstbeträge nicht festgestellt werden. Wird die prozentuale Zunahme der kalten Progression aufgrund der Berücksichtigung der außertariflichen Vorschriften betrachtet (letzte Spalte), ist zu erkennen, dass geringe Einkommen überproportional belastet werden. Daraus kann gefolgert werden, dass es durch die Entwertung der in dieser Arbeit untersuchten Regelungen zu einer weiteren Verschärfung der allgemein kritisierten Umverteilungswirkungen der tariflichen kalten Progression kommt. Im Jahr 2013 beträgt bspw. der Anteil der nicht-tariflichen kalten Progression bei Einzelveranlagung für Einkommen zwischen 10.000 € und 15.000 € 34,9 %, für Einkommen über 500.000 € aber nur 7,0 %.

IV. Handlungsempfehlung zur Berücksichtigung der kalten Progression

Angesichts der nachteiligen Konsequenzen der kalten Progression ist zu fordern, dass nicht nur der Tarifverlauf in § 32a EStG, sondern sämtliche nominal fixierten Vorschriften regelmäßig überprüft und ggf. an die veränderten Kaufkraftverhältnisse angepasst werden. In dieser Arbeit wurde ein Referenzszenario zugrunde gelegt, das in jedem Jahr eine vollständige Angleichung der betrachteten Größen an die Entwicklung der Verbraucherpreise unterstellt. Der Zeitraum könnte aber zur besseren Handhabung der Anpassungsmaßnahmen auf zwei Jahre ausgedehnt werden.¹³⁸ Die Bundesregierung ist seit dieser Legislaturperiode ohnehin dazu verpflichtet, dem Bundestag alle zwei Jahre einen Bericht über die Entwicklung der kalten Progression bei der Einkommensteuer vorzulegen.¹³⁹ Damit dieser Bericht den politischen Entscheidungsträgern als Grundlage für eine vollständige Einschätzung der Konsequenzen der kalten Progression dienen kann, sollten auch alle (bedeutenden) außertariflichen Regelungen berücksichtigt werden.

Es bleibt noch zu diskutieren, ob die Inflationskorrekturen automatisch erfolgen oder stattdessen in das Ermessen des Gesetzgebers bzw. der Regierung gestellt werden sollten.¹⁴⁰ Bei einer unverbindlichen Überprü-

¹³⁷ Ebenso H. Houben/J. Baumgarten, StuW 2011, 341 (347 f.). Die absolute Belastung durch die kalte Progression verläuft ähnlich wie die Tariffunktion selbst, vgl. T. Schaefer, Kalte Progression (FN 8), S. 13.

¹³⁸ T. Schaefer, Kalte Progression (FN 8), S. 21; ähnlich Sach-

verständigenrat, Jahresgutachten 2011/12, Tz. 354.

¹³⁹ BT-Drucks. 18/954, 2 f.

¹⁴⁰ Sehr ausführlich zu dieser Frage G. Weber, Inflationsberücksichtigung (FN 19), S. 75 ff.

fung steht zu befürchten, dass die Maßnahmen auch künftig nur unzureichend und/oder verspätet vorgenommen werden.¹⁴¹ Vor diesem Hintergrund wird im Schrifttum größtenteils eine unbedingte gesetzliche Indexierung („Tarif auf Rädern“) vorgeschlagen.¹⁴² Andererseits ist die Bestimmung des Tarifverlaufs wie auch der Abzugs- und Höchstbeträge in erster Linie eine politische Entscheidung.¹⁴³ Hechtner (2014) spricht sich deshalb für eine regelmäßige Überprüfung ohne inhaltlich bindende Vorgaben aus.¹⁴⁴ U.E. sollte dem Gesetzgeber jedenfalls eine Begründungspflicht auferlegt werden, wenn er es ablehnt, notwendige Inflationskorrekturen durchzuführen bzw. diese aufschiebt. Dadurch könnte gewährleistet werden, dass die „heimlichen“ Steuererhöhungen laufend und umfassend in der parlamentarischen Debatte aufgegriffen und zugleich der öffentlichen Kontrolle unterworfen werden, ohne die Entscheidungsbefugnis des Gesetzgebers einzuschränken. Die Argumente, mit denen die Beibehaltung der kalten Progression ggf. politisch gerechtfertigt wird, sollten dabei möglichst offen zum Ausdruck gebracht werden.¹⁴⁵

V. Fazit

Aktuell wird das Phänomen der kalten Progression bei der Einkommensteuer in erster Linie anhand des Tarifverlaufs diskutiert. Damit bleibt unberücksichtigt, dass nicht nur die Tarifstaffeln, sondern sämtliche nominal fixierten Größen laufend inflationsbedingt ent-

wertet werden. Demzufolge bestand die Zielsetzung des vorliegenden Beitrags darin, die Konsequenzen der nicht-tariflich verursachten kalten Progression bei der Einkommensteuer aufzuzeigen. Zu diesem Zweck wurden die Aufkommens- und Verteilungswirkungen ausgewählter Abzugs- und Höchstbeträge mit einem Mikrosimulationsmodell auf Grundlage der FAST quantifiziert. Dadurch konnte gezeigt werden, dass der Fiskus aufgrund der fehlenden Inflationsbereinigung der untersuchten Vorschriften zwischen den Jahren 2005 und 2013 in Summe von einem um 12,5 Mrd. € überzeichneten Steueraufkommen profitierte¹⁴⁶ – dies entspricht einer Größenordnung von 20 % der tariflich bedingten kalten Progression. Bezueher relativ niedriger Einkommen werden im Verhältnis zur Einkommensteuer überproportional belastet. Es lässt sich insofern konstatieren, dass die allgemein kritisierten Umverteilungseffekte der tariflichen kalten Progression durch die betrachteten Regelungen weiter verschärft werden.

In Zeiten steigender Preise bewirkt das Phänomen der kalten Progression fortwährend eine „heimliche“ Änderung der bei Verabschiedung der Gesetze beabsichtigten Belastungsrelationen. Aus diesem Grund ist der Gesetzgeber aufgerufen, sämtliche nominal definierten Einflussfaktoren bei der Einkommensteuer regelmäßig zu überprüfen und ggf. zu korrigieren.¹⁴⁷ Entschieden sich der Gesetzgeber gegen Anpassungsmaßnahmen, sollte er u.E. dazu verpflichtet werden, seine konkreten Beweggründe offenzulegen.

141 So auch M. Broer, Wirtschaftsdienst 2011, 694.

142 Statt vieler Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Der Tarif muss auf die Räder, Heft 95, 2002, S. 49 ff.; V. Stern, DStZ 2003, 294 (299); a.A. bspw. K. Rietzler/D. Teichmann/A. Truger, Wirtschaftsdienst 2014, 864 (866 f.).

143 Zum weiten verfassungsrechtlichen Spielraum des Gesetzgebers bei der Tarifgestaltung vgl. C. Esser, Belastung durch Einkommensteuer (FN 128), S. 67 f.

144 F. Hechtner, StuW 2014, 132 (143).

145 So auch F. Hechtner, StuW 2014, 132 (143 f.).

146 Z.T. ist auch äußerst fraglich, ob die nominal unveränder-

ten Größen ihrer Zielsetzung überhaupt noch gerecht werden können. Dies gilt insbesondere für die seit Jahrzehnten nominal konstant gehaltenen Pauschalen des § 33b EStG. Zur Frage, ob sich aufgrund der nicht realitätsgerechten Bemessung verfassungsrechtliche Konsequenzen ergeben könnten, vgl. D. Dziadkowski, FR 2011, 224 ff. Kritisch zur Höhe der Pendlerpauschale BT-Pleнарprotokoll 17/163, S. 19426.

147 Dabei könnte zugleich die generelle Existenzberechtigung einzelner Normen auf den Prüfstand gestellt werden.

Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern: terra incognita der Steuerrechtswissenschaft

Prof. Dr. JOACHIM ENGLISCH, Universität Münster*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Verkehr- und Verbrauchsteuern: rechtswissenschaftlich noch eine Randerscheinung II. Zentrale steuerwissenschaftliche Fragestellungen <ul style="list-style-type: none"> 1. Legitimation als besondere Fiskalzwecksteuern 2. Legitimation als Lenkungssteuern 3. Verfassungskonformität und Sinnhaftigkeit neuartiger Verbrauch- und Verkehrssteuern 4. Verhältnis lenkender Verkehr- und Verbrauchsteuern zu ordnungsrechtlichen Vorgaben | <ul style="list-style-type: none"> 5. Internationaler Steuerwettbewerb und Verschö-
nungssubventionen 6. Internationale und innerstaatliche Doppelbesteue-
rung 7. Steuerliche Schonung des Existenzminimums und
sonstige sozialstaatliche Anforderungen 8. Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht 9. Unionsrechtliche Harmonisierung III. Fazit und Ausblick |
|--|--|

I. Verkehr- und Verbrauchsteuern: rechtswissen- schaftlich noch eine Randerscheinung

Die speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern im finanzverfassungsrechtlichen Sinne sind die Stiefkinder der deutschen Steuerrechtswissenschaft. Sie erfahren traditionell nur geringe Beachtung in Forschung und Lehre. Das Aufkommen aus der Energiesteuer beispielsweise beläuft sich seit ca. 10 Jahren konstant auf etwa das Doppelte des kombinierten Erbschaft- und Körperschaftsteueraufkommens. In demselben Zeitraum dürfte jedoch die Zahl der mit – nationalen wie internationalen – Aspekten der Erbschaft- und Körperschaftsteuer befassten rechtswissenschaftlichen Monographien diejenigen auf dem Gebiet der Energiesteuern grob geschätzt um das Fünzigfache überstiegen haben. Dies lässt sich kaum mit der stärkeren volkswirtschaftlichen Breitenwirkung von Erbschaft- und Körperschaftsteuer erklären, weil der ganz überwiegende Teil des einschlägigen steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttums sich mit dieser ökonomischen Dimension der Besteuerung gar nicht befasst und auch nicht erkennbar durch sie motiviert ist. Eine größere Rolle dürfte vielmehr der Umstand spielen, dass Verkehr- und Verbrauchsteuern aufgrund historisch überkommener Sichtweise vielfach immer noch als Steuern wahrgenommen werden, die wegen ihrer ursprünglichen Konzeption als „rohe“ indirekte Steuern¹ eher besteuertechnische Probleme als grundsätzliche Gerechtigkeitsfragen aufwerfen und deren Analyse daher vermeintlich eher der Beratungspraxis überlassen werden kann. Wie noch zu zeigen sein wird, wäre dies eine korrekturbedürftige Fehleinschätzung, da auch Verkehr- und Verbrauchsteuern zahlreiche wissenschaftlich an-

spruchsvolle und rechtsethisch relevante Problemstellungen bergen.

Daneben wird die geschilderte Diskrepanz zwischen fiskalischer Bedeutung sowie Klärungsbedarf einerseits und der geringen wissenschaftlichen Beachtung andererseits aber auch auf den dominierenden rechtsdogmatischen Methodenansatz sowie die damit einhergehende Praxisorientierung der deutschen Steuerrechtswissenschaft zurückzuführen sein: Selbige befasst sich vornehmlich mit für Gerichte, Verwaltung und Beratung bedeutsamen Fragestellungen des geltenden Rechts und sucht dabei den Dialog mit den auf dem Gebiet der Steuerrechtsanwendung tätigen Akteuren². Möglichst weitgehende Kohärenz der Steuerrechtsordnung wird primär im Wege der Einflussnahme auf die Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit angestrebt, die dafür auch empfänglich ist. Die kritische Reflexion der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sowie die intensive Befassung mit bislang noch nicht (höchststrichterlich) entschiedenen Rechtsanwendungsfragen zielt auf Optimierung im Rahmen der bestehenden Steuerrechtsordnung, gibt der Finanzverwaltung Orientierung und bereitet den Boden für wohlabgewogene richterliche Entscheidungen. Sie gewährleistet zugleich ein relativ hohes Maß an Rechtssicherheit für die betroffenen Steuerpflichtigen. Der Beratungsbedarf und die Zahl streitiger Verfahren fallen nun aber bei den speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern deutlich geringer aus als beispielsweise im Körperschaftsteuerrecht, weil der Kreis der Steuerpflichtigen infolge der Erhebungsform und des speziellen Steuergegenstandes weitaus enger gezogen ist³. Dementsprechend reduziert ist auch das rechtswissenschaftliche Interesse, denn rechtsdogmatische Abhandlungen werden infolgedes-

* Prof. Dr. Joachim Englisch ist Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. Der Beitrag beruht auf einem Diskussionspapier, das der Verfasser anlässlich der Tagung „Steuerrechtswissenschaft“ im November 2013 auf Schloss Mickeln in Düsseldorf präsentiert hat.

1 S. etwa zu der seinerzeit auch noch rein verkehrsteuertechnisch legitimierten Umsatzsteuer R. Grabow, Zum Start ei-

ner Umsatzsteuer-Rundschau, UR 1952, 2: „Die Umsatzsteuer ... muss roh und einfach bleiben.“

2 S. dazu auch generell die Analyse des Wissenschaftsrates, Perspektiven der Rechtswissenschaft in Deutschland, 2012, S. 27 ff.

3 Eine gewisse Ausnahme bilden die GrESt und die Kfz-Steuer.

sen in geringerem Maße in der Praxis rezipiert und gespiegelt. Dies dürfte beispielsweise auch ein Hauptgrund dafür sein, dass auf dem Gebiet des Steuerrechts tätige Universitätsprofessoren zahlreich in Kommentierungen zum Recht der allgemeinen Steuern auf das Einkommen vertreten sind, aber kaum in solchen zum Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht.

Die nur vom Gesetzgeber zu entscheidenden Grundsatzzfragen der Besteuerung wiederum werden ebenso wie Defizite in der Verwirklichung steuerlicher Rationalitätspostulate seitens der deutschen Steuerrechtswissenschaft in erster Linie unter dem Aspekt verfassungsmäßiger (und zunehmend auch als Problem unionsrechtskonformer) Besteuerung thematisiert. Sie sind damit letztlich ebenfalls wieder in erster Linie darauf gerichtet, von der Gerichtsbarkeit aufgegriffen zu werden⁴. Auch insoweit bieten die Verkehr- und Verbrauchsteuern rechtspraktisch weniger Anlass zur kritischen Auseinandersetzung als die Steuern auf das Einkommen oder auch die Erbschaftsteuer. Es handelt sich bei den Verkehrsteuern ganz überwiegend um tradierte und hinsichtlich ihrer Grundstrukturen weitgehend veränderungsresistente Steuern, so dass sie nur relativ selten neuartige Fragestellungen aufwerfen. Es ist bezeichnend, dass in jüngerer Zeit einzig die Luftverkehrsteuer größere Aufmerksamkeit im rechtswissenschaftlichen Schrifttum erfahren hat⁵, weil sie als neue Steuer noch ungeklärte Fragen zum finanzverfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriff aufwarf sowie Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit Grundrechten unterlag⁶. Die wichtigsten Verbrauchsteuern wiederum sind unionsrechtlich harmonisiert. Sie werden daher vom BVerfG entsprechend der „Solange II“-Doktrin nur noch in begren-

tem Maße auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin untersucht⁷ und bieten auch den üblicherweise im Fokus der Steuerrechtswissenschaft stehenden materiellrechtlichen Vorgaben des europäischen Primärrechts – Grundfreiheiten und Beihilfeverbot – kaum Angriffsfläche. Zu messen wären sie vielmehr in erster Linie am sonstigen Unionsprimärrecht, das der EuGH wie auch das rechtswissenschaftliche Schrifttum bislang auf dem Gebiet des Steuerrechts aber nur sehr zögerlich entfalten⁸ und wo ferner der rechtswissenschaftliche Dialog durch Sprachbarrieren gehemmt wird. Eine Kontrastfolie hierzu bildet die Kernbrennstoffsteuer, die als nicht harmonisierte und zudem neuartige Steuer in Rechtsprechung und Literatur der letzten Jahre noch eingehender als die oben erwähnte Luftverkehrsteuer hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit verfassungs- und unionsrechtlichen Vorgaben diskutiert wurde⁹.

Erschwerend kommt hinzu, dass der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 I GG als bedeutsamste verfassungsrechtliche Vorgabe zur Einhegung der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG auf dem Gebiet der Verkehr- und Verbrauchsteuern nicht steuerartenübergreifend entfaltet werden kann, soweit die Finanzverfassung eine Auffächerung in Einzelsteuerarten vorsieht¹⁰. Selbst darüber hinaus wird der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum bei der Auswahl und Abgrenzung des Besteuerungsgegenstandes tendenziell großzügiger gesehen als im Bereich des Ertragsteuerrechts¹¹. Das Gleichheitsgrundrecht wird damit de facto kuppert und eines erheblichen Teils seiner Wirkungskraft beraubt.

4 Exemplarisch ist das Fazit *Tipkes* nach über 40 Jahren der wissenschaftlichen Reflexion zu einer steuerlichen Gerechtigkeitstheorie: „M.E. werden die kritischen Steuerrechtsdenker sich ohne Mitwirkung des BVerfG nicht durchsetzen können.“ (*Tipke*, im Vorwort zur 2. Aufl. des Dritten Bandes seiner Steuerrechtsordnung, 2012).

5 S. etwa *Kloepfer/Bruch*, BB 2010, 2791; *Sopp*, DB 2010, 2243; *Goldmann/Gutschalk*, ZfZ 2010, 283; *M. Kloepfer*, Luftverkehrsteuer – Rechtsprobleme eines Luftverkehrsteuergesetzes, 2010; *Eilers/Hey*, DStR 2011, 97; *Real*, ZfZ 2011, 460; *Halaczynski*, UVR 2014, 213; *Wiengarten*, Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG), 2014.

6 Für die Rechtspraxis nunmehr geklärt durch BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, HFR 2014, 1111, wonach besagte Bedenken unbegründet seien.

7 S. dazu generell BVerfG v. 13.3.2007 – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 (95); BVerfG v. 19.7.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78; sowie steuerspezifisch BVerfG (K) v. 31.5.2007 – 1 BvR 1316/04, UR 2007, 737.

8 Dazu näher *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 39 (51 ff.); der seinerzeitige Befund trifft noch immer zu. Eine bemerkenswerte Ausnahme stellt allerdings der Beitrag von *Krumm*, ZfZ 2014, 281, dar; s. auch zu einem Spezialproblem *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008.

9 S. unter verfassungsrechtl. Aspekten insb. FG München v. 4.10.2011 – 14 V 2155/11, DStRE 2012, 48; FG Bad.-Württ. v. 11.1.2012 – 11 V 2661/11, EFG 2012, 537; FG Hamburg v. 29.1.2013 – 4 K 270/11, EnWZ 2013, 422; *Jatzke*, ZfZ 2010, 278; *Stein/Thoms*, BB 2011, 471; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367; *Bruch/Greve*, BB 2012, 234; *Fähmann/Ringwald*, IR

2012, 30; *Hartmann*, DStZ 2012, 205; *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57; *Seer*, DStR 2012, 325; *van Heek/Lehmann*, Die Kernbrennstoffsteuer als „Verbrauchsteuer“?, 2012; *Gärditz*, N&R 2013, 11; *Gawel*, ZfZ 2014, 230. S. zur unionsrechtlichen Würdigung daneben u.a. *Kube*, IStR 2012, 553; *Jatzke*, ZfZ 2012, 150; *Englisch*, StuW 2012, 318; *Cordewener*, Ubg 2012, 607; *Kühling*, EWS 2013, 113. Umfassend *Eiling*, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014.

10 S. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (348); BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 (8); BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (236); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (26), zur Gewerbesteuer; BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12 (26), zur Umsatzsteuer; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134 f.), zu Vermögensteuer und Realsteuern; BVerfG v. 22.5.1962 – 1 BvR 301/59, 1 BvR 302/59, BVerfGE 14, 105 (111), zu den Finanzmonopolen. Anders aber jüngst BFH v. 17.12.2013 – VII R 8/12, BFHE 244, 184, Rz. 23.

11 S. bspw. einerseits BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, HFR 2014, 2. Leitsatz (zur Luftverkehrsteuer): „Wegen seines weitgehenden Spielraums bei der Auswahl von Steuergegenständen wird der Gesetzgeber vom Gleichheitssatz nicht gezwungen, nach einer einmal getroffenen Entscheidung für ein bestimmtes Steuerobjekt zugleich auch alle ähnlichen, für den Steuerzweck ebenfalls geeigneten Steuerobjekte in die Belastung einzubeziehen.“; andererseits BVerfG v. 5.11.1975 – 2 BvR 193/74, BVerfGE 40, 296 (zur Est-Freiheit von Abgeordnetendiäten): „Ein willkürliches Steuerprivileg hinsichtlich bestimmter Einkommen ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.“

II. Zentrale steuerwissenschaftliche Fragestellungen

Die nachfolgenden Ausführungen sollen aufzeigen, welche Felder in verfassungs- und unionsrechtlicher, aber auch in rechtsdogmatischer Hinsicht an sich größere Aufmerksamkeit als bislang im steuerrechtswissenschaftlichen Diskurs verdienen würden. Zugleich sollen sie verdeutlichen, wo Verbindungslinien für den intra- und interdisziplinären Austausch auf dem Gebiet der Verkehr- und Verbrauchsteuern verlaufen und wo Anknüpfungspunkte für internationalen Rechtsvergleich bestehen.

1. Legitimation als besondere Fiskalzwecksteuern¹²

Erstens stellt sich die Frage, inwieweit die Erhebung von Verkehr- und Verbrauchsteuern neben der Umsatzsteuer als allgemeiner (indirekter) Steuer auf Verbrauchsaufwendungen einer besonderen Legitimation bedarf, und worin diese ggf. bestehen könnte.

In verfassungsrechtlicher Hinsicht fordern die Verkehr- und Verbrauchsteuern wie bereits angedeutet in besonderem Maße zur kritischen Auseinandersetzung mit der ständigen Rechtsprechung des BVerfG auf, wonach die Verankerung einer Steuerart in der Finanzverfassung jede ihr entsprechende Steuer hinsichtlich ihrer Grundstruktur vor einer gleichheitsrechtlichen Prüfung abschirme¹³. Kritisch zu hinterfragen ist zudem in diesem Zusammenhang die Feststellung des BVerfG (und ihm folgend des BFH), dass der Gesetzgeber bei der Erschließung von Steuerquellen über einen sehr weitreichenden Gestaltungsspielraum verfüge und dass die Entscheidung für einen ganz bestimmten Steuergegenstand nur irgendwie unter finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder sonst tragfähigen Gründen als plausibel erscheinen müsse¹⁴. Bei den unionsrechtlich harmonisierten Verbrauchsteuern ist mutatis mutandis die

EuGH-Judikatur in Frage zu stellen, wonach der Unionsgesetzgeber bei der Entscheidung von Fragestellungen mit „politischer, wirtschaftlicher und sozialer“ Dimension, die komplexe Abwägungen erfordern, nur einer weit zurückgenommenen Kontrolle durch den EuGH bis hin zur bloßen Willkürprüfung unterliegt¹⁵. Praktisch wenig bedeutsam und kaum weiter klärungsbedürftig sind im Übrigen die Beschränkungen des Art. 1 der Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie für nicht harmonisierte Fiskalzweckverbrauchsteuern¹⁶.

Verlangt man gleichheitsrechtlich entgegen der bisherigen h.M. eine besondere Rechtfertigung für als spezielle Fiskalzwecksteuern ausgestaltete Verkehr- und Verbrauchsteuern (wie z.B. die Versicherungssteuer oder die Kaffeesteuer)¹⁷, so muss zunächst entschieden werden, ob die jeweilige Steuer auf Überwälzung an den Empfänger der besteuerten Leistungen oder Gegenstände angelegt ist (bzw. dieser wie z.B. bei der Versicherungssteuer von vornherein Steuerschuldner ist) oder aber den Anbieter treffen soll. Bei den Verbrauchsteuern wird gemeinhin schon dem finanzverfassungsrechtlichen Steuertypus entnommen, dass es sich um Steuern handelt, die idealtypisch auf den Verbraucher der betreffenden Waren abgewälzt werden¹⁸. Unter dieser Prämisse kommt dann neben der Umsatzsteuer als allgemeiner Steuer auf den Konsumaufwand¹⁹ bei einer Rechtfertigung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur die gezielte Belastung einer gehobenen Konsumleistungsfähigkeit als legitimer Belastungsgrund in Betracht²⁰. Das erscheint zwar bei speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern nicht schon konzeptionell ausgeschlossen. Eine solche Zielsetzung müsste sich jedoch zum einen in der Auswahl geeigneter und folgerichtig abgegrenzter Steuerobjekte widerspiegeln²¹. Zum anderen kann es jedenfalls für die Annahme einer erhöhten Besteuerungswürdigkeit nicht genügen, dass Konsumaufwendungen jenseits der Abdeckung eines existenziellen Grundbe-

12 Zur Kategorie der Fiskalzwecksteuer s. Hey, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*²¹, 2013, § 3 Rz. 20.

13 S. die Nachweise in FN 11 sowie Krumm, *ZfZ* 2014, 281 (283) m.w.N., einerseits; Kirchhof, *Staatliche Einnahmen*, HdbStR IV, 1990, § 88 Rz. 68; Fischer, in Boruttau, *GrEStG*¹⁷, 2011, Vorbemerkungen, Rz. 148 ff., andererseits.

14 S. bspw. BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (135); v. 6.2.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (47); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (18); v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, HFR 2014, 1111 (1112 f., Rz. 41); BFH v. 17.12.1981 – VII R 15/79, BFHE 135, 102; v. 26.6.1984 – VII R 60/83, BFHE 141, 369 Rz. 4; v. 21.5.1999 – VII R 25/97, BFH/NV BFH/R 1999, 1568; v. 28.3.2006 – VII R 39/04, BFH/NV 2006, 1628.

15 S. bspw. EuGH v. 16.12.2008 – Rs. C-127/07, Arcelor, Slg. 2008, I-9895, Rz. 57; v. 25.11.2010 – Rs. C-213/09, Chabo, ECLI:EU:C:2010:716, Rz. 18; v. 28.11.2013 – Rs. C-348/12 P, Rat/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft, EU:C:2013:776, Rz. 120; s. ferner Jarass, *GrCh*², 2013, Art. 20 Rz. 18; Bell, in Peers u.a. (Hrsg.), *The EU Charter of Fundamental Rights*, 2014, Rz. 20.29.

16 Zu früheren Zweifelsfragen s. EuGH v. 21.1.1999 – Rs. C-347/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien, Slg. 1999, I-309; v. 10.6.1999 – Rs. C-346/97, Braathens, Slg. 1999, I-

3419; v. 10.3.2005 – Rs. C-491/03, Hermann, Slg. 2005, I-2025; v. 5.7.2007 – Rs. C-145/06 und C-146/06, Fendt, Slg. 2007, I-5869; v. 27.2.2014 – Rs. C-82/12, Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108.

17 S. etwa Jatzke, *Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts*, 1997, S. 310; Tipke, *StRO* I², 2000, S. 508 f.; ders., *StRO* II², 2003, S. 1050; Krumm, *ZfZ* 2014, 281 (283 f.); wohl auch Birk/Desens/Tappe, *Steuerrecht*¹⁷, 2014, Rz. 1654-1655.

18 S. BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (124); v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (294 f.); BFH v. 17.12.2013 – VII R 8/12, BFHE 244, 184, Rz. 14; eingehend Jatzke (FN 17) S. 65 ff. S. zur ganz h.M. im Schrifttum ferner Förster, *Die Verbrauchsteuern*, 1989, S. 55 f., m.w.N. Einschränkung hinsichtlich der Relevanz im Rahmen der finanzverfassungsrechtlichen Prüfung allerdings BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (16 ff. und 22 f.).

19 Auch im Falle von sog. Steuerbefreiungen (etwa auf Versicherungsleistungen oder beim Grundstückserwerb) ist regelmäßig eine Umsatzsteuerbelastung (in Gestalt nicht abziehbarer Vorsteuer) vorhanden.

20 So auch Tipke, *StRO* II², 2003, S. 1044 ff.; Schaumburg, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht*, FS Reiß, 2008, S. 25 (38).

21 Anders Piab, *DSz* 2006, 249 (256 f.); überzeugend die scharfe Kritik von Tipke (FN 20) S. 1058 ff.; differenzierend Krumm, *ZfZ* 2014, 281 (284).

darfs getätigt werden,²² denn die insoweit indizierte Regel-Leistungsfähigkeit wird bereits von der Umsatzsteuer abgeschöpft²³. Das geltende Konglomerat an speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern genügt diesen Anforderungen nicht²⁴. Es handelt sich bei den Fiskalzwecksteuern unter ihnen um Relikte aus einer Zeit, in der die Umsatzsteuer noch nicht oder erst in ihren – fiskalisch noch bescheidenen – Anfängen existierte. Soweit die betreffenden Steuern wie etwa die Kfz-Steuer ursprünglich tatsächlich als Luxusaufwandsteuern konzipiert waren²⁵, ist diese Wertung durch die veränderten gesellschaftlichen Verhältnisse überholt. Darüber hinaus ist es unter diesem Aspekt verfehlt, auch den Erwerb eines Gegenstandes oder einer Leistung für betriebliche bzw. berufliche Zwecke mit der Steuer zu belasten. In Betracht käme schließlich noch eine Rechtfertigung der Steuererhebung nach dem Äquivalenz- bzw. Nutzenprinzip; auch insoweit sei erneut auf die Kfz-Steuer sowie auch auf die Mineralölsteuerkomponente der Energiesteuern²⁶, und auf diesbezügliche Legitimationsansätze verwiesen. Ein solcher Ansatz ist in die allgemeine steuerrechtswissenschaftliche Erörterung eingebettet, inwieweit das Nutzenprinzip („benefit principle“) als Lastenausteilungsmaßstab für die voraussetzungslos erhobene Steuer taugt²⁷.

Für Steuern wiederum, welche die Anbieter von Gütern oder Dienstleistungen treffen sollen, ist neben den allgemeinen Ertragsteuern unter Leistungsfähigkeitsaspekten grundsätzlich kein Raum für eine Zusatzbelastung. Allenfalls kann es ausnahmsweise gerechtfertigt sein, ökonomische Renten abzuschöpfen, die aufgrund staatlicher Begrenzung des Wettbewerbs auf dem betreffenden Markt erzielt werden können. Dieser unter dem Schlagwort „Vorteilsabschöpfung“ bekannte Zusammenhang²⁸ könnte etwa die Renn-

wett- und Lotteriesteuer legitimieren. Freilich müsste sich die Belastungshöhe dann folgerichtig an den gerade aus der Limitierung des Wettbewerbs resultierenden Mehrgewinnen orientieren²⁹.

Mindestens bei der Formulierung von Steuerreformanliegen lohnt es sich zudem, auch jenseits der verfassungsrechtlichen Vorgaben über die Sinnhaftigkeit von als Fiskalzwecksteuern konzipierten speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern nachzudenken. Hier bestehen Anknüpfungspunkte zur Finanzwissenschaft, die insb. dem Anliegen einer gezielten Besteuerung von gehobenem Konsumaufwand sehr skeptisch gegenübersteht³⁰. Effizienter wie auch gleichmäßiger lässt sich eine progressive Besteuerung höherer steuerlicher Leistungsfähigkeit nämlich regelmäßig über die Mehrbelastung von erhöhtem Konsumpotential, insbesondere über eine progressive Einkommensteuer erreichen³¹. Problematisch sind bei den gegenstandsbezogenen Verkehrsteuern zudem deren Kaskadenwirkung über mehrere Handelsstufen hinweg und die damit verbundenen Effizienz- und Wohlfahrtsverluste. Beispielsweise verzerrt die Grunderwerbsteuer bei Privaten die Präferenzen zwischen Wohnungsmiete und Wohnungseigentum, belastet aus beruflichen oder sonstigen Gründen mobilere Steuerpflichtige stärker als sesshafte, kann den infolge von Veränderungen in der Familiengröße, dem Haushaltseinkommen o.Ä. an sich erstrebten Wohnungswechsel hinauszögern, etc.³² Trifft die Steuer wie die Grunderwerbsteuer auch Unternehmen, verhindert sie außerdem eine optimale Ressourcenallokation in der Produktion³³ und kann betrieblich effiziente Veränderungen wie bspw. Umstrukturierungen verhindern oder unnötig komplex bzw. kostspielig machen. Die tradierten Verbrauch- und Verkehrsteuern lassen sich – evtl. mit Ausnahme der

22 So aber BVerwG v. 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301, Rz. 15; Thiemann, ZG 2013, 75 (84 f.), jeweils für (kommunale) Aufwandsteuern; tendenziell ebenso Jatzke (FN 17) S. 59. S. auch Kirchhof, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, 1990, S. 25 f.

23 I.E. ebenso Seer, ZfZ 2013, 146 (147).

24 S. auch – freilich billigend – Voß, DStJG 11 (1988), S. 261 (281): „Die Verbrauchsteuern sind Instrumente zur Erzielung staatlicher Einnahmen ohne Rücksicht auf den Gesichtspunkt gleichmäßiger Belastung der Steuerbürger.“

25 S. Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Band II: Einzelsteuerrecht, 1938, S. 519; Tipke (FN 20) S. 1099; Seer, ZfZ 2013, 146 (148).

26 S. zur grundsätzlichen gesetzlichen Bindung von 50 % des Mineralölsteueraufkommens für den Fernstraßenbau § 1 Straßenbaufinanzierungsgesetz. S. ferner generell Cnossen, Economics and Politics of Excise Taxation, in ders. (Hrsg.), Theory and Practice of Excise Taxation, 2005, S. 1 (5).

27 S. dazu Birk/Eckhoff, Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern, in Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 54 (60 f.); Tipke (FN 18) S. 476 ff.; Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004, S. 108; Lang, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, FS Schaumburg, 2009, S. 45 (speziell zu indirekten Steuern auf den Konsum s. S. 52 f.); Wernsmann, HHSp, § 4 AO Rz. 514; Hey, in FS Lang, 2010, S. 133 (speziell zu indirekten Steuern auf den Konsum s. S. 155 ff.).

28 S. etwa Wieland, Die Konzessionsabgaben, 1991, S. 136 f.;

Voßkuhle, Das Kompensationsprinzip, 1999, S. 225 ff.; Müller-Franken, VerwArch 2012, 315 (329 f.). Enger allerdings das Verständnis der Vorteilsabschöpfungsabgabe bei Lange, Die Vorteilsabschöpfungsabgabe im Abgabensystem des Grundgesetzes, 2014, S. 133 ff.

29 Diese können zudem unter den Bedingungen des staatlicherseits nicht einzudämmenden illegalen Wettbewerbs nur sehr gering sein oder sogar gegen Null tendieren; auch hierfür ist der Glücksspielsektor exemplarisch.

30 S. Atkinson/Stiglitz, Journal of Public Economics 1976, 55 (70); Cnossen (FN 26) S. 6; Kaplow, The Theory of Taxation and Public Economics, 2011, S. 127 ff.; Crawford/Keen/Smith, Value Added Tax and Excises, in The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design, 2010, S. 275 (284 ff.), m.w.N.

31 S. Stiglitz, Economics of the Public Sector³, 2000, S. 567; The Mirrlees Review: Tax by Design, 2011, S. 161.

32 S. Commonwealth of Australia, Australia's Future Tax System (sog. „Henry Tax Review“), Final Report, 2010, Part 2: Detailed analysis, Vol. 1, C2-3: Current taxes on land; The Mirrlees Review: Tax by Design, 2011, S. 152.

33 Grundlegend zum Produktionseffizienztheorem und dem daraus abzuleitenden Gebot eines Verzichts auf Produktionssteuern Diamond/Mirrlees, American Economic Review 61, 8; s. auch Myles, Public Economics, 1995, S. 127 ff.; Homburg, Allgemeine Steuerlehre⁶, 2010, S. 163 ff.

Steuern auf Glückspiel³⁴ – auch nicht als Maßnahmen zur mittelbaren Besteuerung des Freizeitkonsums rechtfertigen³⁵, um auf diese Weise die von der Einkommensteuer ausgehenden Verzerrungen der Verbraucherpräferenzen zu dessen Gunsten und zu Lasten der Erwerbstätigkeit (und der daraus resultierenden materiellen Konsummöglichkeiten) zu verringern und eine größere Belastungsneutralität des Steuersystems insgesamt zu gewährleisten³⁶. Konsequentermaßen verzichtet daher etwa der Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches von *Paul Kirchhof* gänzlich auf rein fiskalisch motivierte Verkehr- und Verbrauchsteuern³⁷. Auch ein internationaler Rechtsvergleich legt einen dahingehenden Reformbedarf nahe: In den entwickelten Staaten befindet sich diese historisch überholte Variante einer Fiskalzwecksteuer aufkommensmäßig auf dem Rückzug³⁸. Zwei prominent besetzte Steuerreformkommissionen der letzten Jahre – der *Mirrlees Review* in Großbritannien sowie der *Henry Review* in Australien – plädierten ebenfalls für ihre Abschaffung³⁹.

2. Legitimation als Lenkungssteuern

Mit der Frage nach dem legitimierenden Belastungsgrund eng zusammen hängt die Frage nach der verfassungsrechtlichen und rechtspolitischen Bewertung von als Lenkungssteuern bzw. Marktinterventionsteuern konzipierten Verkehr- und Verbrauchsteuern. Denn es sind vor dem Hintergrund der vorangegangenen Erwägungen im Wesentlichen extrafiskalische Motive, die auch in einem modernen Steuersystem spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern noch zu legi-

timieren vermögen. Die Steuerpolitik sucht den verbleibenden Bestand dieser Steuern auch zunehmend unter derartigen Aspekten zu rechtfertigen. Paradigmatisch sind die Energiesteuern, die als „Ökosteuern“ umweltpolitische Lenkungsziele zu verfolgen vorgeben⁴⁰. Doch auch die Rennwett- und Lotteriesteuer⁴¹, die Kfz-Steuer⁴², die Tabaksteuer⁴³, die Steuer auf alkoholhaltige Süßgetränke („Alkopopsteuer“)⁴⁴ und jüngst die geplante Finanztransaktionssteuer⁴⁵ sind mit extrafiskalischen Zielsetzungen unterlegt worden.

In diesem Kontext ist es zunächst bemerkenswert, dass die Steuerrechtswissenschaft unter dem Blickwinkel verfassungsrechtlicher Anforderungen an solche Steuern weitgehend dieselben Problemstellungen diskutiert wie sie die Finanzwissenschaft unter Effizienzpostulaten beleuchtet, was einen fruchtbaren interdisziplinären Gedankenaustausch erwarten lässt. So hat sich gleichheitsrechtlich die Auswahl des Steuerobjekts⁴⁶ und die Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage konsequent am jeweiligen Lenkungszweck auszurichten⁴⁷. Freiheitsrechtlich müssen sowohl die intendierten wie auch etwaige unbeabsichtigte, aber absehbare und intensive Lenkungswirkungen einer Verhältnismäßigkeitskontrolle standhalten⁴⁸. Ein breiter sachlicher Anwendungsbereich darf mit Blick auf seine überschießenden Wirkungen nicht die Grenzen verfassungsrechtlich zugestandener Typisierungsbefugnisse des Gesetzgebers überschreiten⁴⁹. Auch in der Finanzwissenschaft werden Erwägungen zur zweckmäßigen und angemessenen Ausgestaltung des Steuertatbestandes angestellt, die sich überdies häufig durch eine differenziertere

34 S. *Clotfelter*, Gambling Taxes, in: Cnossen (Hrsg.), *Theory and Practice of Excise Taxation*, 2005 (S. 84 (103)).

35 S. speziell zu den Steuern auf Alkohol *Smith*, *Economic Issues in Alcohol Taxation*, in: Cnossen (Hrsg.), *Theory and Practice of Excise Taxation*, 2005, S. 56 (62).

36 S. zu diesem Effizienzanliegen der Optimalsteuertheorie grundlegend *Corlett/Hagne*, *Review of Economic Studies*, 1953, 21; s. ferner *Crawford/Keen/Smith* (FN 30) S. 260 ff.; *Englisch*, in: FS Kirchhof, 2013, § 190 Rz. 25.

37 S. *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 2 Rz. 13 ff.

38 S. OECD Consumption Tax Trends 2014, S. 112 ff., zu den speziellen Verbrauchsteuern: Zwar ist das Aufkommen aus speziellen Verbrauchsteuern in den OECD-Mitgliedstaaten seit 1990 – anders als in den fünfundzwanzig Jahren zuvor – nicht länger rückläufig, sondern stabil. Dies ist jedoch v.a. der Umschichtung bzw. Umgestaltung von Fiskalzwecksteuern hin zu Verbrauchsteuern mit intendierter Lenkungswirkung geschuldet.

39 S. Commonwealth of Australia (FN 32) Final Report, 2010, Chapter D: Taxing Consumption; The *Mirrlees Review*: Tax by Design, 2011, S. 165 f.

40 Exemplarisch ist die Begründung im Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, BT-Drucks. 14/40.

41 S. die Begründung zum ursprünglichen Gesetzentwurf des Reichsschatzamt von 1914, die von der Reichsregierung in ihrem Entwurf des RennwettG v. 25.10.1921 (RT-Drs. 1/2870; Begründung abgedruckt in *Mirre/Baumann*, RennwettG, S. 2 ff.) aufgegriffen wurde: Eindämmung der Wettleidenschaft der Bevölkerung.

42 S. die Begründung im Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Kraftfahrzeugsteuer, BT-Drucks. 16/11742, 1: Beitrag zum Klimaschutz; s. auch *Welz*, UVR 2009, 186.

43 S. BT-Drucks. 9/884, 8: ergänzend neben Fiskalzwecken

auch gesundheitspolitische Lenkungszwecke. Siehe allerdings relativierend auch *Kirchhof* (FN 22) S. 26 f.: in der Praxis dominieren fiskalische Erwägungen. Dafür spricht gegenwärtig auch die Begründung für das bis 2015 laufende Besteuerungsmodell moderater schrittweiser Erhöhungen der Tabaksteuerbelastung, vgl. BT-Drucks. 17/4052, 14: Gesundheitsschutz sei kein Ziel der Steuererhöhungen. S. auch kritisch *Tipke* (FN 20) S. 1076 ff.

44 S. die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung des Schutzes junger Menschen vor Gefahren des Alkohol- und Tabakkonsums, BT-Drucks. 15/2587, 6: Eindämmung von Trunkenheit und alkoholbedingten Problemen bei Jugendlichen.

45 S. den Vorschlag für eine Richtlinie über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer v. 14.2.2013, KOM(2013) 71 final, S. 4 f.: Förderung der Finanzmarkteffizienz und Verhinderung künftiger Finanzkrisen.

46 Zurückhaltender ist diesbzgl. allerdings das BVerfG, vgl. BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BGBl. I 2014, 1764, Rz. 42. Strenger hingegen unter beihilferechtlichen Aspekten EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P, *British Aggregates*, Slg. 2008, I-10515, Rz. 89 und 92; dazu eingehend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Rz. 9.19.

47 S. *Tipke* (FN 20) S. 1057; *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Rz. 423 und 733 ff. Tendenziell a.A. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2003, S. 391.

48 S. *Wernsmann* (FN 47) S. 355 f.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 195 ff.

49 Zu zurückhaltend BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (82); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (292 f.).

Betrachtungsweise von Vor- und Nachteilen und durch ein größeres Bemühen um empirische Validierung auszeichnen⁵⁰. Während nämlich die verfassungsgeleitete Analyse dem Gesetzgeber – unter gewaltenteiligen Aspekten wohlbegründet – Einschätzungsprärogativen und Wertungsermessen konzediert⁵¹, fragt die herrschende finanzwissenschaftliche Optimalsteuerlehre nach den tatsächlichen Effekten und strebt nach steuerlicher Optimierung der sozialen Wohlfahrt⁵². Vor allem, aber durchaus nicht nur bei der Ausarbeitung von Reformvorhaben kann die Steuerrechtswissenschaft daher wichtige Impulse von ihrer Nachbardisziplin erfahren bzw. es lassen sich im Wege interdisziplinärer Kooperation fundiertere Aussagen treffen.

Anschauungsmaterial für eine finanzwissenschaftliche Steuerwirkungsanalyse, die angesichts der Eindeutigkeit ihrer Ergebnisse über steuerpolitische Reformüberlegungen hinaus auch für die verfassungs- bzw. unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung von Relevanz ist, bietet die derzeit im europäischen Gesetzgebungsverfahren vorangetriebene harmonisierte Finanztransaktionsteuer. Die meisten der von der EU-Kommission zugunsten dieser Kapitalverkehrsteuer vorgetragenen extrafiskalischen Zielsetzungen lassen sich nach fast einhelliger Ansicht im nationalen wie internationalen finanzwissenschaftlichen Schrifttum offensichtlich nicht oder jedenfalls nicht näherungsweise zielgenau erreichen⁵³. Dies gilt sowohl für die Verhinderung künftiger Finanzkrisen nach dem Muster derjenigen des Jahres 2008, als auch für die Beteiligung gerade des Finanzsektors an den Kosten dieser Krise und für die Kompensation von dessen vermuteter mehrwertsteuerlicher Privilegierung. Denkbar, obschon umstritten sind einzig mögliche positive Auswirkungen auf die Effizienz der Finanzmärkte durch die Eindämmung des kurzfristigen spekulativen Wertpapierhandels⁵⁴. Diesbezüglich wird aber durchgängig hervorgehoben, dass es einer marktspezifischen Wirkungsanalyse bedarf und dass zudem etwaige Wohlfahrtsverluste durch die Belastung auch von „regulären“ Finanztransaktionen in die Abwägung mit einzustellen sind⁵⁵.

Die Unterscheidung zwischen einer auf eine Verhaltensänderung abzielenden Lenkungssteuer und der konzeptionell anspruchsvolleren Variante, die ein

Marktversagen bei der Berücksichtigung negativer externer Effekte in der Preisfindung durch eine steuerliche Mehrbelastung kompensieren will, ist ferner auch für die Beurteilung wirtschaftlicher „Erdrosselungseffekte“ von Bedeutung. Sind solche Effekte die typische Folge der Besteuerung, so ist allerdings stets ein finanzverfassungsrechtlich unzulässiger Formenmissbrauch zu konstatieren, da für politisch gewollte Verbotswirkungen auf das Ordnungsrecht, nicht auf das Steuerrecht zurückzugreifen ist⁵⁶. Ansonsten aber kann die vorerwähnte Unterscheidung in der freiheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung eine Rolle spielen: Bei den auf eine bloße Eindämmung (sozial-, umwelt-, usw.) schädlichen Verhaltens abzielenden Steuern kann sich die im Einzelfall zu beobachtende Verdrängung bestimmter Angebote oder Anbieter als überschießende und ggf. korrekturbedürftige Wirkung erweisen. Hingegen wird sie bei auf die Internalisierung externer Kosten abzielenden Steuern eher als konsequente Umsetzung des Lenkungsziels anzusehen sein⁵⁷.

Im Übrigen sollte sich die Wahl des Steuertarifs am erstrebten Lenkungsziel ausrichten. Finanzwissenschaftliche Erklärungsmodelle verdeutlichen dabei, dass es jedenfalls den unzureichenden Marktmechanismen kompensierenden Steuern idealiter darum gehen muss, die besteuerte Tätigkeit soweit zurückzudrängen, dass die marginalen gesamtgesellschaftlichen Kosten der mit ihr verbundenen schädlichen Wirkungen gerade ihrem marginalen Nutzen für die Anbieter und Abnehmer der besteuerten Waren und Dienstleistungen entsprechen⁵⁸. Inwieweit dann noch ein signifikantes Steueraufkommen erzielt werden kann, lässt sich im Übrigen nicht pauschal feststellen, sondern hängt auch von der jeweiligen Elastizität der Nachfrage nach den besteuerten Gütern ab⁵⁹.

3. Verfassungskonformität und Sinnhaftigkeit neuartiger Verbrauch- und Verkehrsteuern

Wissenschaftlicher Vertiefung bedarf ferner im Zusammenhang mit Verkehr- und Verbrauchsteuern der finanzverfassungsrechtlich gezogene Rahmen für die Klassifizierung neuartiger Steuern als Verbrauch- und Verkehrsteuern und damit verbunden die Grenze des Steuererfindungsrechts des Gesetzgebers. So hat etwa

50 Exemplarisch *Smith* (FN 35) S. 73 ff., zur Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage von Steuern auf Alkohol.

51 S. BVerfG v. 28.1.1970 – 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (390); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 123 ff., m.w.N.

52 S. dazu eingehend *Mirrlees*, *Review of Economic Studies* 1971, 175; *Auerbach*, *The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation*, in: *Auerbach/Feldstein, Handbook of Public Economics*, Vol. 1, 1985, S. 61; *Stern*, *The theory of optimal commodity and income taxation: an introduction*, in: *Newbery/Stern (Hrsg.), The Theory of Taxation for Developing Countries*, 1987, S. 22; *Slemrod*, *Journal of Economic Perspectives* 1990, 157; *Mankiw/Weinzierl/Yagan*, *Journal of Economic Perspectives* 2009, 147.

53 S. bspw. *Honohan/Yoder*, *World Bank Research Observer* 2010, S. 138 (139); *Vella/Fuest/Schmidt-Eisenlohr*, *British Tax Review* 2011, 607 (619); *Fuest*, *DB Standpunkte* Nr. 14, 2011, 25 (26); *Shavero*, *NYU Law & Economics Research Paper* No. 12-04, 23. S. auch *Kaiding*, *EC Tax Review* 2014, 30 (39 ff.).

54 S. *Englisch*, *ISR* 2013, 387 (389 ff.), m.w.N.

55 S. bspw. *Pellizzari/Westerhoff*, *Journal of Economic Behavior & Organization* 2009, S. 850; *Donges u.a. (Kronberger Kreis)*, *Systemstabilität für die Finanzmärkte*, 2011, S. 33; *Devereux*, *CESifo, Taxation of the Financial Sector*, 2012, S. 5; *Pomeranets*, *Bank of Canada Review* 2012, 3 (4).

56 S. BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); BVerfG v. 15.10.2014 – 9 C 8/13, n.n.v. (exzessiv hohe Kampfhundesteuer); *Hey* (FN 12) § 3 Rz. 184.

57 Zu undifferenziert demgegenüber noch BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (187).

58 S. *Homburg* (FN 33) S. 183.

59 S. *Lang* (FN 47) Rz. 428; *Speck/Gee*, *Implications of environmental tax reforms: revisited*, in: *Kreiser u.a. (Hrsg.), Environmental Taxation and Climate Change*, 2011, S. 19 (26); *S.-A. Joseph*, *Environmental taxes – definitional analysis: behavioural change or revenue raising*, in: *Kreiser u.a. (Hrsg.), Environmental Taxation and Green Fiscal Reform*, 2014, S. 187 (188).

die Luftverkehrsteuer die Frage aufgeworfen, inwieweit neben Rechtsverkehrsteuern auch Realverkehrsteuern finanzverfassungsrechtlich vorgesehen sind⁶⁰. Die vor einigen Jahren in der Diskussion befindliche Finanzaktivitätssteuer⁶¹ wiederum weist in bestimmten Ausgestaltungsformen dieselbe Belastungswirkung auf wie eine spezielle Mehrwertsteuer, bedient sich hierfür aber keiner Verkehrsteuertechnik. Es erscheint daher mindestens diskussionswürdig, ob sich eine solche Steuer in das bestehende Konglomerat der in Art. 106 GG vorgesehenen Steuerarten integrieren ließe. Vor allem aber wäre die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von als Produktionsmittelsteuern konzipierten oder wirkenden Verbrauchsteuern unbeschadet der dahingehenden Einlassungen des BVerfG in der Ökosteu-Entscheidung⁶² noch weiter zu klären⁶³. Exemplarisch hierfür steht die Kernbrennstoffsteuer, die eine reine Produktionsmittelsteuer ist und deren Einstufung als Verbrauchsteuer im herkömmlichen finanzverfassungsrechtlichen Sinne darum – zu Recht – angezweifelt wird⁶⁴. Sofern man mit der ganz herrschenden Lehre der Ansicht folgt, dass die Steuerartenkonzepte der Finanzverfassung primär im Lichte ihrer tradierten, vom GG rezipierten Erscheinungsformen auszulegen sind⁶⁵, bestehen Verbindungslinien zur Rechtsgeschichte. In diesem finanzverfassungsrechtlichen Kontext würde schließlich eine Untersuchung dazu lohnen, wie zu verfahren ist, wenn Unionsrecht die Einführung einer finanzverfassungsrechtlich nicht vorgesehenen Steuerart verbindlich vorgäbe und die Verfassung nicht – rechtzeitig – geändert würde.

Über die finanzverfassungsrechtliche Dimension der Einführung von Produktionsmittelsteuern hinaus stellt sich zudem steuerpolitisch auch die Frage nach ihrer sachlichen Berechtigung bzw. nach ihrer sachgerechten Ausgestaltung unter Beachtung ihrer ökonomischen Wirkungen. Es entspricht gesicherter finanzwissenschaftlicher Erkenntnis, dass solche Steuern auf funktionierenden Märkten mit Wettbewerb die Produktionseffizienz beeinträchtigen und darum Wohlfahrtsverluste implizieren, die unter Wahrung von Aufkommensneutralität bei einem Steuerzugriff erst auf der Ebene des privaten Endverbrauchs vermieden werden könnten⁶⁶. Auch unter dem Aspekt ei-

ner gleichmäßigen Besteuerung nach der Einkommens- oder Konsumleistungsfähigkeit sind solche Faktoreinsatzsteuern nicht zu rechtfertigen. Sie sollten daher nur bei Marktversagen als korrigierend bzw. lenkend wirkende Steuern eingesetzt werden⁶⁷. Unter der Prämisse einer adäquaten Bemessung der Steuerlast ist es dann sachgerecht und folgerichtig, auch Produktionsprozesse zu versteuern, die schädliche Gemeinwohlauswirkungen bzw. negative Externalitäten zeitigen, die in den am Markt gebildeten Faktorpreisen nicht berücksichtigt sind. Von Bedeutung ist dies vor allem für die sog. „grünen“ oder „Öko-Steuern“.

Sowohl finanzwissenschaftlichen als auch zum Teil verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegen schließlich zahlreiche „Besteuerungsinnovationen“ auf dem Gebiet der kommunalen Aufwand- und Verbrauchsteuern. In einem ökonomisch rationalen Steuersystem haben derartige Bagatellsteuern mit Blick auf die von ihnen ausgehenden Verzerrungen von Entscheidungspräferenzen bzw. optimaler Ressourcenallokation sowie auf die relativ hohen Erhebungskosten jedenfalls als Fiskalzwecksteuern grds. keine Berechtigung⁶⁸.

4. Verhältnis lenkender Verkehr- und Verbrauchsteuern zu ordnungsrechtlichen Vorgaben

Rechtswissenschaftlich wie auch sozial- und wirtschaftswissenschaftlich reizvoll ist bei als Lenkungssteuern konzipierten Verkehr- und Verbrauchsteuern ferner die Analyse ihres Verhältnisses zu ordnungsrechtlichen Vorgaben sowie zu anderen marktsteuernden Instrumenten (bei Umweltsteuern insb. dem Emissionszertifikatehandel). Ist das gemeinschädliche bzw. Wohlfahrtsverluste bewirkende Verhalten nicht so gravierend, dass es generell verboten werden sollte, kann eine Steuerung über Steuern Effizienzvorteile aufweisen: Sie setzen bei jedem Marktteilnehmer umso weitergehende Anreize für das politisch erwünschte (z.B. umweltfreundliche) Verhalten, je geringere Kosten bzw. Nutzeneinbußen ihm dies verursacht⁶⁹. Ordnungsrechtlich würde eine solche Feinsteuerung regelmäßig an Informationsdefiziten

60 Offen gelassen durch FG Berlin-Brandenburg v. 16.5.2013 – 1 K 1075/11, DStRE 2014, 491 (493)); tendenziell ablehnend wohl BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvR 3/11, BGBl. I 2014, 1764, Rz. 28 ff.

61 S. die Mitteilung der EU-Kommission, Besteuerung des Finanzsektors, KOM(2010) 549 endg., nebst begleitendem Arbeitsdokument: Financial Sector Taxation, SEC(2010) 1166; Keen/Krelove/Norregaard, The Financial Activities Tax, in IMF (Hrsg.), Financial Sector Taxation, 2010, S. 118; Shaviro, NYU Law & Economics Research Paper No. 12-04.

62 S. BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (295 f.); „Es gibt keinen Rechtssatz, der das Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an ein Produktionsmittel verbietet.“

63 Nach wie vor grundlegend ist diesbzgl. der Beitrag von Birk/Förster, DB Beilage Nr. 17/1985.

64 S. FG Hamburg v. 29.1.2013 – 4 K 270/11, EnWZ 2013, 422; Seer, DStR 2012, 325 (331 ff.); van Heek/Lehmann (FN 9) S. 21 ff.; skeptisch auch Jatzke, ZfZ 2010, 278 (280). A.A. FG

Bad.-Württ. v. 11.1.2012 – 11 V 2661/11, EFG 2012, 537; Wernsmann, NVwZ 2011, 1367 (1368 ff.); Hartmann, DStZ 2012, 205 (209 f.); Waldhoff, ZfZ 2012, 57 (64); Gawel, ZfZ 2014, 230.

65 Statt aller Vogel/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 105 (Juli 2004) Rz. 98.

66 S. die Nachweise in FN 32.

67 S. Homburg (FN 33) S. 181; Tresch, Public Finance³, 2015, S. 110 ff. S. speziell zu negativen Externalitäten umweltschädlicher Produktion auch OECD, Taxing Energy Use, 2013, S. 20.

68 S. Terra, Excises, in Thuronyi, Tax Law Design and Drafting, 1996, S. 246 (251); Englisch, in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹, 2013, § 18 Rz. 125.

69 Sog. „Least-cost abatement“-Ansatz, vgl. Bakker, Policy Frameworks, in dies. (Hrsg.), Tax and the Environment, 2009, S. 3 (11); Masellone, European Taxation 2014, 478 (482).

und Lobbyeinflüssen scheitern⁷⁰. Neben diesen allokativen Effizienzvorteilen sind zudem vielfach auch dynamische Effizienzgewinne zu erwarten: Ordnungsrechtliche Gebote, Auflagen, etc. vermögen im Wesentlichen nur die Beachtung des gegenwärtig erreichten Stands der Technik zu sichern. Hingegen bieten steuerliche Instrumente einen Anreiz, den Stand der Technik zu verbessern, weil für den Steuerpflichtigen jede Maßeinheit des besteuerten Faktoreinsatzes oder Verhaltens mit Steuerlasten belegt wird, die evtl. über den entsprechenden (Grenz-) Kosten der Entwicklung und des Einsatzes neuer Technologien liegen⁷¹. Anders verhält es sich aber beispielsweise bei der Finanztransaktionsteuer, die gerade umgekehrt darauf abzielt, innovative Techniken zur Informationsgewinnung für den kurzfristigen spekulativen Handel unrentabel zu machen, weil diese mit hohem Aufwand optimierten Techniken einzelnen Marktteilnehmern einen kleinen zeitlichen Informationsvorsprung verschaffen, der jedoch für die Gesellschaft insgesamt keine Wohlfahrtsgewinne verspricht und damit auf eine Ressourcenfehlallokation hinausläuft. Hier können also umgekehrt weitere Innovationen unerwünscht sein, und es kann daher angezeigt sein, die steuerliche Lenkung in Teilbereichen durch ordnungsrechtliche Maßnahmen (wie etwa das Verbot bestimmter Formen des Hochfrequenzhandels) zu ergänzen bzw. vollständig zu ersetzen.

Im Übrigen gilt in diesem Zusammenhang aus verfassungsrechtlicher Perspektive, dass steuerliche Lenkungsanreize nicht im Wertungswiderspruch zu ordnungsrechtlichen Regulierungsansätzen stehen dürfen⁷². Für die Diskussion der Kriterien und Grenzen dieser rechtsstaatlich fundierten Vorgabe betreffend die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bieten sich die speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern wegen ihrer strukturellen Eignung für gezielte, produkt- oder dienstleistungsspezifische Lenkung in besonderem Maße an. Ebenso könnte in diesem Kontext die bislang in Deutschland eher verhalten geführte Diskussion wiederbelebt werden, ob nicht bereits auf Ebene der verfassungsrechtlichen Verteilung von Steuer- und Fachkompetenzen das Potential für widersprüchliche Regelungsansätze reduziert werden

könnte. Diesbezüglich könnte ein Rechtsvergleich mit anderen föderal strukturierten Staaten wertvolle Erkenntnisse liefern⁷³.

Schließlich stellt sich noch weitergehend die Frage, inwieweit von Verfassungen wegen verlangt werden kann, dass verkehr- oder verbrauchssteuerlich überbrachte Lenkungsanreize nicht durch sonstige wirtschaftspolitische Maßnahmen konterkariert werden. Es erscheint beispielsweise fragwürdig, die Tabaksteuer als gesundheitspolitisch motivierte Lenkungssteuer zu legitimieren, aber zugleich den Tabakanbau durch Agrarsubventionen zu fördern.

5. Internationaler Steuerwettbewerb und Verschönerungssubventionen

Der internationale Steuerwettbewerb auf dem Gebiet der Unternehmensteuern ist empirisch inzwischen durch zahlreiche Studien belegt⁷⁴ und hat im steuerwissenschaftlichen Schrifttum breite Resonanz erfahren⁷⁵. Auch gegenwärtig ist er infolge der BEPS-Initiative der OECD⁷⁶ wieder in den Fokus der Aufmerksamkeit gerückt. Indes bestehen auch im Bereich der speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern ähnliche Probleme und damit möglicherweise ein Bedürfnis nach internationaler Kooperation. Ein niedrigeres Steuerniveau im Ausland wird die potentiellen Steuerträger von Verkehr- und Verbrauchsteuern zu Ausweichreaktionen veranlassen, solange deren Kosten nicht über der Steuerersparnis liegen. Gut zu beobachten ist dies in Grenzgebieten, wenn beim Import kein steuerlicher Grenzausgleich durchgeführt wird und die Besteuerungsdifferenzen hinreichend hoch sind⁷⁷. Exemplarisch hierfür stehen die im internationalen Vergleich mit den Nachbarländern relativ niedrigen Mineralölsteuern in Luxemburg oder die im Vergleich zu den skandinavischen Nachbarländern niedrigen Steuern auf Alkohol in Deutschland. An Brisanz gewinnt das Phänomen internationaler Steuerarbitrage, wenn das Besteuerungsgut selbst hochgradig mobil ist, wie das insbesondere bei der geplanten Finanztransaktionsteuer der Fall ist. Die Erfahrungen aus Schweden, Frankreich und Italien⁷⁸ lassen hier massive Abwanderungsbewegungen nach Großbri-

70 S. Fullerton/Leicester/Smith, Environmental Taxes, in Mirrlees u.a. (Hrsg.), The Mirrlees Review, Vol. 1, 423 (430 f.); Copenhagen Economics, Innovation of Energy Technologies, 2010, S. 6; Vidar/Smith, The Scandinavian Journal of Economics 2012, 358 f.

71 S. neben den Vorgenannten auch Ismer, Klimaschutz als Rechtsproblem, 2014, S. 72.

72 Grundlegend das Urteil des BVerfG zur Kasseler Verpackungsteuer, BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (125 ff.); s. ferner BVerfG v. 15.7.2003 – 2 BvF 6/98, BVerfGE 108, 169 (181 f.); Jarass, AöR 126 (2001), 588 (595) sowie eingehend und tendenziell zurückhaltend Dieterich, Systemgerechtigkeit und Kohärenz, 2014, S. 351 ff.

73 Bisherige Ansätze zu einem solchen Rechtsvergleich sind diesbzgl. wenig ergiebig, s. etwa Shah (Hrsg.), The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives, 2007; Bizzioli/Sacchetto (Hrsg.), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis, 2011.

74 S. etwa Slemrod, Journal of Public Economics 2004, 1169; Overesch/Rinke, Scandinavian Journal of Economics 2011, 579; Leibrecht/Hochgatterer, Journal of Economic Sur-

veys 2012, 616; Devereux/Loretz, National Tax Journal 2013, 745.

75 Statt aller, jeweils mit zahlreichen Nachweisen: Edwards/Keen, European Economic Review 1996, 113; Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005; Herzig, DStJG 19 (1996), S. 121; Gammie, BTR 2013, 42.

76 S. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013; OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013. Zum aktuellen Stand der Initiative s. <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

77 S. dazu auch OECD, Consumption Tax Trends 2014, S. 117.

78 S. Umlauf, Transaction Taxes and the Behavior of the Swedish Stock Market, Journal of Financial Economics 1993, 227; E. Siegle-Hartwig, Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Einführung einer Finanztransaktionssteuer, IStR 2013, 441 (446); s. allerdings auch T.R. Rühl/M. Stein, The impact of financial transaction taxes: evidence from Italy, Economics Bulletin 2014, 25: noch keine empirisch belastbaren Erkenntnisse zur Verlagerung von Handelsaktivitäten aus Italien.

tannien erwarten, das keine solche Steuer einführen wird. Volkswirtschaftlich mindestens ebenso problematisch sind schließlich die internationalen Wettbewerbsverzerrungen und Ausweichreaktionen, die bei international nicht abgestimmten Produktionsmittelsteuern drohen.

Unter steuerjuristischem Blickwinkel sind insbesondere die Reaktionen des deutschen oder ggf. auch des europäischen Gesetzgebers auf den internationalen Steuerwettbewerb von Interesse. Diese können entweder darauf hinauslaufen, die Steuer möglichst „robust“ auszugestalten und gegenständliche oder territoriale Arbitragemöglichkeiten durch einen breiten Anwendungsbereich bzw. durch flankierende Maßnahmen – wie etwa einen steuerlichen Grenzausgleich für Importware – einzudämmen, oder aber umgekehrt für bestimmte Wirtschaftszweige, die in besonderem Maße internationalem Steuerwettbewerb ausgesetzt sind, steuerliche Vergünstigungen einzuführen. Exemplarisch für diese Handlungsoptionen steht derzeit die steuerpolitische Debatte, wie sich Deutschland zu den international immer größere Verbreitung findenden „Patent-Boxen“, d.h. zu Niedrigsteuerregimen für Gewinne aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter verhalten soll⁷⁹.

Bei der Einführung von entsprechenden Begünstigungen stellt sich unter gleichheitsrechtlichen Aspekten vornehmlich die Frage nach der folgerichtigen Ausgestaltung des Begünstigungstatbestandes. Kritische Reflexion verdienen hier namentlich die vom BVerfG in der sog. Ökosteu-Entscheidung⁸⁰ an den sektoralen

Zuschnitt solcher Steuerentlastungen angelegten großzügigen Maßstäbe⁸¹. Kritikwürdig erscheint ferner der im Kontext des Erbschaftsteuerrechts geäußerte, aber wohl verallgemeinerungsfähige Standpunkt des BVerfG, wonach allein das Ausmaß der im Rahmen einer bestimmten Steuerart gewährten Steuerbefreiungen das gebotene Belastungsgleichmaß selbst dann nicht in Frage stellen soll, wenn die Steuerbefreiung zur Regel und die tatsächliche Besteuerung zur Ausnahme wird⁸². Unionsrechtlich sind durch staatliche Gesetzgebung überbrachte Vergünstigungen vor allem beihilferechtlich problematisch⁸³, wobei die Konkretisierung der Beihilfekriterien des Art. 107 AEUV im Kontext indirekter Steuern sowie bei teilweise harmonisierten Verbrauchsteuern noch weitgehend ungeklärt ist⁸⁴. Vor allem das Energiesteuerrecht bietet insoweit reichhaltiges Anschauungsmaterial.

Nicht minder problematisch ist jedoch auch eine etwaige Abwehrgesetzgebung in Reaktion auf den internationalen Steuerwettbewerb. Ein Grenzausgleich für Waren, deren Herstellung im Ausland geringeren oder keinen Produktionsmittelsteuern unterlegen hat, muss den welthandelsrechtlichen Anforderungen an den Ausgleich von Steuerbelastungen auf Vorstufen der Produktion nach Art. II:2(a) GATT⁸⁵ sowie an die Vermeidung von de facto-Diskriminierung ausländischer Produktion gem. Art. III:2 GATT⁸⁶ genügen. Dies betrifft insb. Produktionsmittelsteuern, die ökologische Anliegen verfolgen, und muss daher auch steuerpolitisch bei den ehrgeizigen Plänen zur Einführung einer CO₂-Steuer⁸⁷ berücksichtigt werden. Jeder

79 S. dazu die auf Abwehrgesetzgebung setzende Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Grünen-Fraktion, Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen, BT-Drucks. 18/1238; sowie die ebenfalls dahingehende Bundesratsinitiative des Landes Hessen v. 16.10.2014, „Steuerschlupflöcher schließen“ einerseits; sowie die Überlegungen des Bundesfinanzministers zur Möglichkeit einer Einführung eines nationalen Patentboxen-Regimes (s. Handelsblatt v. 17.9.2014) andererseits; s. auch die einen Kompromiss vorbereitende Gemeinsame Erklärung Deutschlands und Großbritanniens zu Patentboxen v. 11.11.2014.

80 S. BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (300 ff.).

81 Auch im Urteil des BVerfG zur Luftverkehrsteuer wird insoweit i.E. nur eine Willkürkontrolle vorgenommen, vgl. BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BGBl. I 2014, 1764, Rz. 53 ff.; s. auch schon BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (99, zur Straßengüterverkehrssteuer). Für eine Abstufung der Kontrolldichte u.a. nach dem Ausmaß der mit der Steuerverschonung bewirkten Ungleichbehandlung demgegenüber BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 126 (ErbSt-Urteil).

82 S. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz. 169; gegen BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BFHE 238, 241 (278). S. dazu auch *Englisch*, in FS Lang, 2010, 167 (208 f.). Anders als das BVerfG hat zuvor der französische Conseil Constitutionnel bzgl. der (zu zahlreichen) Befreiungsvorschriften in der französischen CO₂-Steuer entschieden, s. Conseil Constitutionnel v. 29.12.2009 – 2009-599 DC, Rz. 82 f. Es spricht nicht für die Entscheidung des BVerfG, dass dieser Standpunkt eines benachbarten Verfassungsgerichts nicht einmal zur Kenntnis genommen wurde.

83 S. dazu eingehend *Schön*, State Aid in the Area of Taxation, in Hancher u.a. (Hrsg.), EU State Aids, London 2012,

321; *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, 2014, S. 467 ff.; *Englisch* (FN 46) § 9.

84 Dazu näher *Englisch*, EC Tax Review 2013, 9, m.w.N.

85 S. bspw. *Petersmann*, International trade law and international environmental law: environmental taxes and border tax adjustment in WTO law and EC law, in Revesz u.a. (Hrsg.), Environmental Law, the Economy and Sustainable Development, 2008, S. 127; *Ekardt/Schmeichel*, Critical Issues in Environmental Taxation 2008, 737; *Ismer*, Mitigating Climate Change through price instruments, in European Yearbook of International Economic Law 2010, S. 205 (218 ff.); *Krämer*, WTO Compatibility of Border Tax Adjustments as a Means for Promoting Environmental Protection, elni 2010 53 (57 f.); *Hom/Mavroidis*, To B(TA) or Not to B(TA)? On the Legality and Desirability of Border Tax Adjustments from a Trade Perspective, World Economy 2011, 1911; *Olsen*, Gaining Intergovernmental Acceptance: legal rules protecting trade, in Milne/Andersen, Handbook of Research on Environmental Taxation, 2012, S. 192 (201 ff.).

86 S. dazu allgemein *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 389 ff.; sowie speziell zum grds. Verbot, ausländischen Waren aufgrund abweichender – z.B. umweltschädlicherer – Produktionsverfahren faktisch höhere Belastungen aufzuerlegen, *Cottier/Oesch*, Direct and indirect discrimination in EU and WTO Law, in Gaines u.a. (Hrsg.), Liberalising Trade in the EU and the WTO, 2012, S. 141 (166 f.).

87 S. den Vorschlag einer ÄnderungsRL v. 13.4.2011, KOM(2011) 169 endg.; s. dazu auch *Antón Antón/Villar Ezcurra*, Inherent logic of EU energy taxes, in Kreiser u.a. (Hrsg.), Environmental Taxation and Green Fiscal Reform, 2014, S. 55 ff.

steuerliche Grenzausgleich im Warenverkehr muss zudem im EU-Binnenmarkt die Anforderungen des Art. 110 AEUV beachten⁸⁸. Eine zu starke Ausdehnung extraterritorialer Wirkungen der Besteuerung zur Vermeidung internationaler Steuerarbitrage wiederum kann völkerrechtlich zu beanstanden sein, soweit sie sich nicht auf anerkannte territoriale Anknüpfungspunkte („genuine link“) stützen kann⁸⁹. Speziell bei der im Wege verstärkter Zusammenarbeit i.S.d. Art. 20 EUV angestrebten harmonisierten Finanztransaktionssteuer werden diesbezüglich zudem unionsrechtliche Einwände mit Blick auf die Art. 326 f. AEUV vorgebracht⁹⁰. Generell ist eine spezifisch an grenzüberschreitende Besteuerungsvorgänge anknüpfende Steuergesetzgebung anhand der strengen Vorgaben der unionsrechtlichen Grundfreiheiten zu messen.

Schließlich kann der internationale Steuerwettbewerb innerhalb der EU den europäischen Gesetzgeber auf den Plan rufen und gerade erst zu Harmonisierungsmaßnahmen Anlass geben. In diesem Zusammenhang gilt es, das „ob“ und „wie“ einer wettbewerbsbegrenzenden europäischen Rechtsangleichung an kompetenzrechtlichen Vorgaben – Zuständigkeitsvoraussetzungen sowie Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip – zu messen⁹¹.

6. Internationale und innerstaatliche Doppelbesteuerung

Bei den speziellen Verbrauchsteuern auf Waren hat sich weltweit das Bestimmungslandprinzip als generell akzeptierter und auch sachgerechter Maßstab für die möglichst überschneidungsfreie Aufteilung von Besteuerungshoheiten herausgebildet. Dieser Grundsatz wird regelmäßig im Wege des steuerlichen Grenzausgleichs verwirklicht⁹². Innerhalb der EU gewährleistet zudem die Harmonisierung der fiskalisch bedeutsamsten Verbrauchsteuern die nahezu vollständige Eliminierung internationaler Doppelbesteuerung. Hier besteht daher kaum steuerrechtswissenschaftlicher Erörterungsbedarf. Eine Ausnahme bildet insoweit einzig die Problematik der Ausgestaltung eines steuerlichen Grenzausgleichs bei Produktionsmittelsteuern, die auf Vorstufen des grenzüberschreitenden Handels erhoben wurden⁹³.

Ganz überwiegend noch in den Anfängen steckt hingegen die wissenschaftliche Aufarbeitung des Phänomens internationaler Doppelbesteuerung bei den speziellen Verkehrsteuern. Ein Grenzausgleich ist hier nicht ohne weiteres möglich, weil Verkehrsteuern häufig an den Handel mit Dienstleistungen (wie etwa die Rennwett- und Lotteriesteuer) oder mit immateriellen Wirtschaftsgütern (wie beispielsweise die Finanztransaktionssteuer) anknüpfen. Zudem fehlt es hier abgesehen von den am Belegenheitsprinzip ausgerichteten Grunderwerbsteuern vielfach noch an einem Konsens über eine Aufteilung der Besteuerungshoheiten anhand eines einzigen klar definierten und überschneidungsfrei gehandhabten territorialen Anknüpfungspunktes. So wird auf Glücksspiel in Deutschland teilweise nach dem Verbrauchsortprinzip, teilweise aber auch nach dem Tätigkeitsortprinzip Rennwett- und Lotteriesteuer erhoben⁹⁴. Die Versicherungsteuer wiederum orientiert sich grundsätzlich am Bestimmungslandprinzip, konkretisiert dieses aber sowohl anhand des Belegenheitsprinzips als auch anhand der Ansässigkeit des Versicherungsnehmers⁹⁵. Die von 11 EU-Mitgliedstaaten angestrebte Finanztransaktionssteuer greift zur Ausformung ihres territorialen Anwendungsbereichs sehr extensiv gleich auf vier Prinzipien zurück: das Ansässigkeitsprinzip i.e.S., das Handelsortprinzip, das Ausgabeortprinzip sowie ein auf die daraus abgeleiteten Kriterien bezogenes Akzessorietätsprinzip⁹⁶. Da andere Staaten bei den jeweiligen Steuertypen teils ähnliche, teils noch weitere Anknüpfungspunkte vorsehen, besteht wie auf dem Gebiet der direkten Ertragsteuern die Gefahr internationaler Doppelbesteuerung. Unions (sekundär) rechtlich sowie durch Doppelbesteuerungsabkommen wird dem aber nur punktuell entgegengewirkt⁹⁷. Anders als bei den Ertragsteuern sind regelmäßig auch keine unilateralen Mechanismen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung vorgesehen.

Die Steuerrechtswissenschaft steht damit zunächst vor der Herausforderung, eine präzise Vorstellung vom Konzept internationaler Doppelbesteuerung bei Verkehrsteuern zu entwickeln. Insbesondere ist kontextspezifisch zu klären, ob es diesbezüglich auf Übereinstimmungen in der Erhebungsform (beim Anbieter oder beim Abnehmer der Leistung), hinsichtlich der Handelsstufe, oder hinsichtlich des Steuertyps (bspw. Zusammentreffen von ausländischer Umsatzsteuer

88 S. dazu eingehend Wasmeier, Umweltabgaben und Europarecht, 1994; Schön, EuR 2001, 216 u. 341; Englisch (FN 46) § 6.

89 S. Akehurst, BYIL 1972/73, 145 (178 f.); Martha, The Jurisdiction to Tax in International Law, 1989, S. 47; Zuber, Anknüpfungsmerkmale und Reichweite der internationalen Besteuerung, 1991, S. 82 ff.; Bumester, Grundlagen internationaler Regelungskumulation und -kollision, unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, 1993, S. 279; Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, 2011, Rz. 13.1; Scott, CMLRev. 2014, 1343.

90 S. Council of the European Union, Opinion of the Legal Service v. 6.9.2013, 2013/0045 (CNS), Tz. 33 ff.; Sester, WM 2012, 529 f.; Englisch/Vella/Yevgenyeva, BTR 2013, 223 (246 ff.); Hernández González-Barreda, Intertax 2013, 208 (227 f.); Liepe/Pielka/Malaviya, WM 2013, 1344 (1346 f.).

91 S. statt aller Schaumburg, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 11.1 ff.

92 S. Terra (FN 68) S. 246 (248 f.); Jatzke (FN 17) S. 82 ff., 233 ff. und 252 ff.

93 S. Majocchi, Carbon-energy tax, emission permits and border tax adjustments, in Kreiser u.a. (Hrsg.), Carbon Pricing, Growth and the Environment, 2012, 230 (236 ff.; zu einer CO₂-Steuer).

94 S. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 RennwLottG.

95 S. § 1 II, III VersStG.

96 S. Art. 4 des FTS-Richtlinienvorschlags von 2013 (FN 42).

97 S. zum Unionsrecht insb. Richtlinie 83/182/EWG des Rates v. 28.3.1983 über Steuerbefreiungen innerhalb der Gemeinschaft bei vorübergehender Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel; sowie Art. 13 Nr. 13 i.V.m. Art. 157 Richtlinie 2009/138/EG v. 25.11.2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und der Rückversicherungstätigkeit. Zu den bestehenden DBA auf dem Gebiet der Kfz-Steuer s. BMF v. 22.1.2014, BStBl. I 2014, 171, S. 7.

mit einer inländischen Verkehrsteuer) ankommt⁹⁸. Daran anzuschließen hätte sich die Diskussion, inwieweit internationale Doppelbesteuerung mit verfassungsrechtlichen, unionsrechtlichen und völkerrechtlichen Vorgaben zu vereinbaren ist. Gefordert wären insbesondere eine kritische Würdigung der insoweit eher zurückhaltenden Rechtsprechung des EuGH⁹⁹ sowie eine eingehende Analyse grundrechtlicher Beurteilungsmaßstäbe. Erörterungswürdig ist in diesem Zusammenhang auch, inwieweit bei Lenkungssteuern möglicherweise andere Beurteilungsmaßstäbe als bei Fiskalzwecksteuern greifen¹⁰⁰.

Es liegt in der Natur der Sache, dass es sich auf diesem Themenfeld als besonders lohnend erweisen dürfte, den Anschluss an die internationale Diskussion dieser und vergleichbarer Problemstellungen zu suchen. Zu erwägen wäre in diesem Zusammenhang beispielsweise auch, inwieweit die von der OECD auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer erarbeiteten Prinzipien und Richtlinien für die internationale Aufteilung von Steuerhoheiten¹⁰¹ auch für spezielle Verkehrssteuern fruchtbar gemacht werden könnten. Verdienstvoll wären ferner steuerpolitische Arbeiten zu sachgerechten Verteilungsmaßstäben, die unilateral implementiert oder sogar in Doppelbesteuerungsabkommen verankert werden könnten.

Nur punktuell hat sich die Steuerrechtswissenschaft bislang mit innerstaatlichen Doppelbesteuerungseffekten infolge der Erhebung spezieller Verbrauchs- und Verkehrssteuern befasst¹⁰². Weitgehend geklärt ist durch die – zutreffende – Rechtsprechung des EuGH, dass die Mehrwertsteuersystemrichtlinie einer Kumulation von harmonisierter Umsatzsteuer und speziellen Verkehr- und Verbrauchsteuern nicht entgegensteht¹⁰³. Hingegen untersagt Art. 14 der Energiesteuer-Richtlinie die Einführung bestimmter energiebezogener Produktionsmittelsteuern neben den richtlinienrechtlich geregelten Besteuerungsformen. Die Implikationen dieser Vorschrift für die nationale Besteuerungshoheit sind noch umstritten – was sich etwa bei der Luftverkehrsteuer oder bei der Kern-

brennstoffsteuer gezeigt hat¹⁰⁴ – und verdienen eine eingehende wissenschaftliche Auseinandersetzung. Daneben bedarf es auch noch einer Aufarbeitung etwaiger verfassungsrechtlicher Grenzen einer kumulativen Erhebung mehrerer Verkehrssteuern auf einen einzigen Vorgang des Rechtsverkehrs (z.B. Versicherungsteuer und Feuerschutzsteuer bei Feuerversicherungen, oder Grunderwerbsteuer nebst Umsatzsteuer im sog. Bauherrenmodell).

7. Steuerliche Schonung des Existenzminimums und sonstige sozialstaatliche Anforderungen

Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern pflegen keine Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der intendierten Steuerträger zu nehmen. Das gilt in besonderem Maße für die indirekten Steuern, die innerhalb dieser Steuerarten dominieren. So ist es etwa bei der Grunderwerbsteuer und der Energiesteuer nicht vorgesehen, einen existenziellen Wohn- und Heizbedarf von steuerlicher Belastung freizustellen; und die Versicherungsteuer belastet teilweise auch existenzsichernde Vorsorgeaufwendungen. Außerdem wird Verkehr- und Verbrauchsteuern eine regressive Belastungswirkung zugeschrieben, und zwar vor allem den „klassischen“ Verbrauchsteuern auf Genussmittel wie Kaffee, Alkohol oder Tabak¹⁰⁵. Empirische Studien belegen diesen Effekt tendenziell jedenfalls dann, wenn die entsprechenden Steuerbelastungen ins Verhältnis zum aktuell verfügbaren Haushaltseinkommen gesetzt werden¹⁰⁶.

Das wirft die Frage auf, inwieweit im Kontext von Verkehr- und Verbrauchsteuern von Verfassungen wegen ein „Mindestmaß“ an Orientierung am Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerdestinatars zu verlangen ist. Soweit man dies allgemein oder hinsichtlich einzelner Ausprägungen – insbesondere bezüglich des Schutzes des Existenzminimums – bejaht¹⁰⁷, müsste über die Effektivität und Praktikabilität verschiedener Instrumente wie beispielsweise selektiver Steuerbe-

98 S. Ruppe, Generalbericht, CDFI, Bd. XXXVII (1983), S. 15 (21); *Englisch* (FN 86) S. 762 ff.; sowie zur Parallelproblematik bei der Umsatzsteuer, die erhebungstechnisch i.W. als Verkehrsteuer ausgestaltet ist, *Ecker*, A VAT/GST Model Convention, 2013, S. 35 ff.

99 Ablehnend EuGH v. 29.6.1978 – 142/77, Larsen und Kjerrulff, Slg. 1978, 1543, Rz. 33/35; v. 27.10.1993 – Rs. C-72/92, Scharbatke, Slg. 1993, I-5509, Rz. 15; v. 23.4.2002 – Rs. C-234/99, Nygård, Slg. 2002, I-3657, Rz. 38; anders nur im Kontext harmonisierter Steuern, s. dazu grundlegend EuGH v. 5.5.1982 – 15/81, Schul I, Slg. 1982, 1409, Rz. 31 ff.

100 S. dazu ansatzweise *Englisch* (FN 86) S. 791 ff.

101 S. OECD, International VAT/GST Guidelines i.d.F. von April 2014.

102 Die Diskussion konzentriert sich auf die Doppelbelastung von Bauerrichtungsleistungen mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer; dazu statt aller *Englisch* (FN 64) § 18 Rz. 58 ff., m.w.N.; sonstige Konstellationen werden nur vereinzelt erörtert. S. aber auch *Cnossen/Smart*, Taxation of Tobacco, in Cnossen (Hrsg.), Theory and Practice of Excise Taxation, 2005, S. 20 (21).

103 S. EuGH v. 8.7.1986, 73/85, Kerrutt, Slg. 1986, 2219, Rz. 22; v. 11.10.2007 – Rs. C-283/06 u.a., KÖGÁZ u.a., Slg. 2007, I-8463, Rz. 33; v. 27.11.2008 – Rs. C-156/08, Vollkommer, Slg.

2008, I-165, Rz. 24 ff.; v. 24.10.2013 – Rs. C-440/12, Metropol Spielstätten, EU:C:2013:687, Rz. 28, v. 20.3.2014 – Rs. C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, EU:C:2014:174, Rz. 28.

104 S. *Real*, ZLW 2011, 460 (471 ff.); *Stein/Thoms*, BB 2011, 471 (477); *Kube*, IStR 2012, 553 einerseits, *Jatzke*, ZfZ 2012, 150; *Hartmann*, DStZ 2012, 205 (211 f.); *van Heek/Lehmann* (FN 9) S. 46 ff., andererseits – KernbrSt.

105 S. *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 85 u. 169; *Voß*, DStJG 11 (1988), S. 261 (278); *Jatzke* (FN 17) S. 58 ff. S. auch *Cnossen/Smart* (FN 102) S. 41 f., zu Tabaksteuern.

106 S. OECD, The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, 2014, S. 25 ff.; s. ferner bspw. *Due*, Excise Taxes, The World Bank Policy Research Working Paper 1251, S. 8 ff.; *Godefroy*, Economie Publique 2003, 207; *Clotfelder* (FN 34) S. 106 ff.; *Ataguba*, Applied Health Economics and Health Policy 2012, 65; *Kosonen*, Regressivity in environmental taxation: myth or reality?, in Milne/Andersen, Handbook of Research on Environmental Taxation, 2012, S. 161 (165 ff.). Zu differenzierten Ergebnissen gelangen *Creedy/Sleeman*, The Distributional Effects of Indirect Taxes, 2006, S. 17 ff.

107 So bspw. *Lang* (FN 47) Rz. 371 und 424.

freiungen, Steuervergütungen oder eventuell auch produktspezifischer Staffelungen des Steuertarifs nachgedacht werden. Soweit man dies generell oder nach Abwägung mit widerstrebenden Zielsetzungen im Einzelfall ablehnt¹⁰⁸, gewinnt die Abstimmung mit den Systemen sozialer Transferleistungen sowie mit den Steuern auf Einkommen besondere Bedeutung.

Steuerpolitisch sind die geschilderten Verteilungswirkungen zudem in die Abwägung des Für und Wider insbesondere von lenkenden Verkehr- und Verbrauchsteuern mit einzustellen. Speziell zur besseren Einschätzung der Verteilungswirkungen lohnt zudem die Befassung mit ökonomischen Erkenntnissen sowie mit der These, dass sozialpolitisch relevante Verteilungswirkungen je nach Erkenntnisinteresse u.U. besser anhand des Verhältnisses von Steuerbelastungen zu Gesamtkonsumaufwendungen bemessen würden, weil dies einer lebenszeitlich geglätteten Betrachtungsweise entspreche¹⁰⁹. Unter dieser Prämisse erscheinen nämlich Verkehr- und Verbrauchsteuern regelmäßig in deutlich geringerem Maße oder auch gar nicht mehr als regressiv¹¹⁰. Andererseits sollte die Steuerrechtswissenschaft auf diesem Felde der Finanzwissenschaft auch selbstbewusst gegenüberreten und auf dem verfassungsrechtlich fundierten prinzipiellen Vorrang einer steuerlichen Verschönerung des Existenzminimums vor Sozialleistungen u.Ä.¹¹¹ beharren. Verfehlt wäre es allerdings, das Prinzip zum Dogma zu erheben; geboten ist vielmehr eine einzelfallbezogene Abwägung unter angemessener Berücksichtigung der involvierten Verfassungswerte.

8. Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht

In der Steuerrechtswissenschaft hat sich in den vergangenen Jahrzehnten die Erkenntnis durchgesetzt, dass das Steuerrecht im Verhältnis zum Zivilrecht einer eigenständigen Teleologie folgt und dass infolgedessen keine Prävalenz des Zivilrechts im Verhältnis zum Steuerrecht anzuerkennen ist¹¹². Steuerliche Tatbestände werden vornehmlich auf dem Gebiet der direkten Steuern auf das Einkommen auch dann „wirtschaftlich“ ausgelegt, wenn sie an zivilrechtlich geprägte Begrifflichkeiten anknüpfen. Deutlich zurückhaltender sind Rechtsprechung und Literatur diesbezüglich aber bei den Rechtsverkehrssteuern; exemplarisch hierfür steht die Auslegung der tatbestandlichen Erwerbsvorgänge des § 1 Grunderwerbsteuergesetz¹¹³.

Die enge Orientierung an zivilrechtlichen Strukturen erleichtert die Steuergestaltung und führt zu ausufernder Anti-Umgebungsgesetzgebung; dieses Phänomen ist nicht zuletzt auch aus traditionell wortlautaffineren Rechtsordnungen wie etwa den angelsächsischen Steuersystemen hinlänglich bekannt. In der Grunderwerbsteuer hat es zuletzt seinen Niederschlag in der gesetzgeberischen Bekämpfung sog. „RETT-Blocker“-Gestaltungen beim Erwerb von Immobilien unter Einschaltung von Kapital- und Personengesellschaften gefunden¹¹⁴.

Die Zeit ist nach hier vertretener Einschätzung auch bei den Rechtsverkehrssteuern reif für eine grundlegende Diskussion, ob statt einer strikten Anknüpfung an zivilrechtlich vordefinierte Rechtsverkehrsakte nicht eher eine Ausrichtung am Leitbild der Übertragung wirtschaftlicher Verfügungsmacht bzw. der Bewirkung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges geboten ist. Die Umsatzsteuer, die rechtstechnisch ebenfalls als Verkehrsteuer erhoben wird, könnte hier Vorbildfunktion entfalten.

9. Unionsrechtliche Harmonisierung

Die fiskalisch bedeutsamen Verbrauchsteuern sowie eventuell demnächst die Finanztransaktionsteuer sind neben der Umsatzsteuer die einzigen Steuern, die in nennenswertem Umfang unionsrechtlich harmonisiert sind¹¹⁵. Sie bieten darum reichhaltiges Anschauungsmaterial für Problemstellungen des Zusammenwirkens von Unionsrecht jenseits grundfreiheitlicher Vorgaben einerseits und nationalem Recht andererseits. Zudem bieten sie zahlreiche Ansatzpunkte für die Herausbildung genuin unionsrechtlicher Maßstäbe für die (quasi-)verfassungsrechtliche Beurteilung harmonisierter Fiskalzwecksteuern und Lenkungssteuern. Diesbezüglich ist der EuGH dringend auf Impulse und Anleitung durch Erkenntnisse einer wissenschaftlich – und international – geführten Debatte angewiesen¹¹⁶. Die Verbrauchsteuern bilden damit eine bedeutsame Dimension des europäischen Steuerrechts ab.

Die meisten der insoweit bedeutsamen unionsrechtlichen Einzelaspekte sind in den vorangegangenen Absätzen bereits angesprochen worden. Darüber hinaus existieren einige wenige spezifische Fragestellungen, die sich im Kontext der ebenfalls umfassend harmonisierten Umsatzsteuer so nicht ergeben: Zu klären

108 So bspw. *Eiling* (FN 9) S. 137 ff.; *Englisch* (FN 68) § 18 Rz. 130 (Ökosteuern).

109 S. *Crawford/Keen/Smith*, in *The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design*, 2010, S. 275 (284 f.); OECD, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, 2014, S. 34 ff.

110 S. *Smith* (FN 35), S. 64 ff.; *Kosonen*, in *Milne/Andersen, Handbook of Research on Environmental Taxation*, 2012, S. 161 (163 f.); OECD, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, 2014, S. 30 ff.

111 S. *Schemmel*, *Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer*, 2009, S. 12; *Englisch*, UR 2010, 400 (404 ff.); a.A. *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*, For-

schungsgutachten im Auftrag des BMF 2010, S. 102.

112 S. *J. Schulze-Osterloh*, *Zivilrecht und Steuerrecht*, AcP 190 (1990), 139 (153 ff.); *Koller*, *Privatrecht und Steuerrecht*, 1993, S. 236 ff.; *Schön*, StuW 2005, 247 (249 ff.); *Meyer*, *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*, 2013, S. 15 ff.

113 S. *Fischer* (FN 14) Rz. 206 ff.

114 S. die Neuregelung des § 1 IIIa GrEStG, der konzeptionell die Umgehung einer Anti-Umgebungsvorschrift (des § 1 III GrEStG) unterbinden soll (dazu BR-Drucks. 632/1/12, S. 69 f.).

115 Die Gesellschaftsteuer, die den Vorgaben der Kapitalsteuerrichtlinie unterlag, wird seit dem 1.1.1992 nicht mehr erhoben.

116 S. auch *Krumm*, ZfZ 2014, 281 (287).

wäre etwa, inwieweit auch neuartige oder nach herkömmlichem finanzwissenschaftlichen Verständnis „direkte“ Steuern – wie beispielsweise die Finanztransaktionssteuer bzw. die Kfz-Steuer – auf Basis der Kompetenznorm des Art. 113 AEUV betreffend die Angleichung der indirekten Steuern zwecks Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt harmonisiert werden dürfen¹¹⁷. Beihilferechtlich können spezielle Verkehr- oder Verbrauchsteuern wie etwa die Kernbrennstoffsteuer Anlass zur Diskussion geben, inwieweit spezifische steuerliche Sonderbelastungen einer Branche als staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV zugunsten konkurrierender aber von der Sondersteuer verschonter Wirtschaftszweige zu werten sind¹¹⁸. Die Finanztransaktionssteuer dürfte zudem Anlass für eine intensive Befassung mit den Grenzen der Verstärkten Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Steuerrechts geben, die absehbar auch einmal für das Projekt einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) bedeutsam werden könnten. Schließlich stellt sich bei hohen Verkehr- oder Verbrauchsteuerbelastungen die Frage nach der freiheitsrechtlichen Dimension der Grundfreiheiten, die vom EuGH bislang nur sporadisch und erratisch erörtert worden ist¹¹⁹.

III. Fazit und Ausblick

Eine der großen Stärken der deutschen Steuerrechtswissenschaft besteht in dem Bemühen um prinzipienorientierte Entfaltung einer in sich folgerichtigen Dogmatik des Steuerrechts anstelle fallgruppenorientierter Kasuistik. Gerade diese Stärke systematisch-abstrahierender Durchdringung, Ordnung und Konkretisierung des beststeuerungsrelevanten Rechtsstoffes kommt allerdings auf dem Gebiet der Verkehr- und Verbrauchsteuern zu kurz, weil diese Materie seitens der Vertreter der deutschen Steuerrechtswissenschaft bislang gerade in rechtsdogmatischer Hinsicht nur relativ wenig Beachtung erfährt. Dabei verhält es sich keineswegs so, dass die vorhandene Praktikerliteratur diese Defizite bereits durchgängig ausgleicht. Dies ist vielmehr nur hinsichtlich einiger weniger Steuerarten wie etwa der Grunderwerbsteuer und auch dort nur näherungsweise der Fall. Eher schwach ausgeprägt, obschon im Vergleich zur rechtsdogmatischen Aufarbeitung zumindest etwas stärker dem Entwicklungsstand der ertragsteuerlichen Forschung angenähert ist auf dem Feld der Verkehr- und Verbrauchsteuern auch ein weiterer Vorzug der deutschen Steuerrechtswissenschaft, nämlich die Eruei-

rung und stringente Anwendung verfassungsrechtlicher Beurteilungsmaßstäbe. Daneben ist die deutsche Steuerrechtswissenschaft dazu berufen, ihren diesbezüglich im internationalen Vergleich bestehenden Erfahrungsvorsprung und Kenntnisschatz auch auf unionsrechtlicher Ebene bei der Herausbildung von primärrechtlichen Beurteilungsmaßstäben europäischer Steuergesetzgebung zur Geltung zu bringen. Relativ gering ist schließlich derzeit noch die Neigung zu interdisziplinärem Dialog, insbesondere mit den Finanzwissenschaften, sowie die Bereitschaft internationale Debatten zu prägen. Dies stellt allerdings keine Besonderheit auf dem Gebiet der Verkehr- und Verbrauchsteuern dar. Eine Veränderung dieser Grundhaltung könnte sich nicht nur, aber auch für die steuerwissenschaftliche Diskussion der Strukturen von Verkehr- und Verbrauchsteuern als gewinnbringend erweisen, ohne dass deshalb die traditionellen Tugenden der deutschen Steuerrechtswissenschaft vernachlässigt werden sollten.

Die Ausführungen im Hauptteil dieses Beitrags verdeutlichen, dass die Verkehr- und Verbrauchsteuern in zahlreichen Problemstellungen einen Anschluss an steuerartenübergreifend geführte Debatten sowie auch an internationale und intra- sowie interdisziplinäre Wissenschaftsdiskurse ermöglichen und erfordern. Stichwortartig seien hier genannt die gleichheitsrechtliche Legitimation und die ökonomische Effizienz von Fiskalzweck- und Lenkungssteuern, der Stellenwert des Leistungsfähigkeitsprinzips und sozialstaatlicher Anforderungen an die Besteuerung, die Einwirkung sonstiger verfassungsrechtlicher Maßstäbe auf das Steuerrecht, Fragen der Steuerinzidenz, der internationale Steuerwettbewerb, Aufteilung von Besteuerungshoheiten und internationale Doppelbesteuerung, das Verhältnis von Steuerrecht zum Zivilrecht sowie – bei Lenkungssteuern – zum Ordnungsrecht, sowie Voraussetzungen und Auswirkungen unionsrechtlicher Harmonisierung. Insofern erfordert eine im Rahmen der Gesamtrechtsordnung stimmige, verfassungs- sowie unionsrechtliche Wertungen konsequent zur Geltung bringende und auch ökonomisch fundierte, also im besten wissenschaftlichen Sinne kreative Befassung mit den Verkehr- und Verbrauchsteuern den „Blick über den Tellerrand“ des Spezialgebietes. Eine wissenschaftlich breit aufgestellte Herangehensweise ist für die Erarbeitung von Reformvorschlägen de lege ferenda unverzichtbar; sie vermag aber auch der rechtsdogmatischen Durchdringung des geltenden Verkehr- und Verbrauchsteuerrechts wertvolle Impulse zu geben.

117 Befürwortend bzgl. der Finanztransaktionssteuer *Desens*, *Verkehrsteuern*, in FS Kirchhof, 2013, § 189 Rz. 20; *Wernsmann/Zirkel*, *EuZW* 2014, 167; tendenziell ebenso *Berens*, *Europa auf dem Weg in die Transferunion?*, 2014, S. 415. Ablehnend *Liepe/Pielka/Malaviya*, *WM* 2013, 1344 (1347).

118 S. speziell zur KernbrSt *Englisch*, *StuW* 2012, 318; *Corde-wener*, *Ubg* 2012, 607; *Eiling* (FN 9) 209 f., einerseits; *J. Kühling*, *EWS* 2013, 113, andererseits.

119 Dazu näher *Englisch* (FN 46) Rz. 6.67 ff., m.w.N.

Urteilsbesprechung

Rückstellung für eine ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Jahresabschlussprüfung – Zugleich Besprechung der Entscheidung BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11

Prof. Dr. JOACHIM HENNRICHS, Universität zu Köln*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Fragestellung und Hintergrund II. Die tragenden Gründe des Besprechungsurteils III. Kritische Würdigung <ul style="list-style-type: none"> 1. Rechtlich bestehende Außenverbindlichkeit der Gesellschaft 2. Teleologie des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB | <ul style="list-style-type: none"> 3. Exkurs: Keine rückstellungsbegrenzende Wirkung des Topos eigenbetrieblicher Aufwand 4. Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung IV. Zusammenfassung |
|--|--|

I. Fragestellung und Hintergrund

Rückstellungen gelten als „Ewigkeitsproblem des Bilanzrechts“, der „Kampf um den Ausweis von Rückstellungen führt zu immer neuen Streitigkeiten in der Praxis der Betriebsprüfung“.¹ An der Richtigkeit dieser Beobachtung von *Wolfgang Schön* aus dem Jahr 1994 hat sich auch 20 Jahre später nichts geändert. Das zeigt anschaulich ein Urteil des IV. Senats des BFH v. 5.6.2014², in dem es um die Passivierung einer Rückstellung für die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses einer KG ging.

Die KG war nicht kraft Gesetzes prüfungspflichtig, weder gem. § 316 Abs. 1 (i.V.m. § 264a) HGB noch nach § 6 Abs. 1 Satz 1 PublG. Der Gesellschaftsvertrag orientierte sich aber an der gesetzlichen Regelung für mittelgroße Kapitalgesellschaften, d.h. er sah eine Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses vor (gesellschaftsvertragliche Prüfungspflicht), und ohne eine solche Prüfung sollte der Jahresabschluss nicht festgestellt werden können (Feststellungssperre).

Für die *gesetzliche* Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses gem. § 316 Abs. 1 HGB (oder § 6 Abs. 1 Satz 1 PublG) ist nach allgemeiner Meinung eine Rückstellung zu bilden.³ Dasselbe gilt richtigerweise, wenn die Prüfungspflicht auf einem *Rechtsverhältnis mit einem Dritten* beruht, also beispielsweise in einem *Kreditvertrag* mit einer Bank vereinbart ist.⁴ Für eine *ausschließlich im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Prüfungspflicht*⁵ ist die bilanzrechtliche Beurteilung dagegen umstritten. Der Hauptfachausschuss des IDW hält auch in diesem Fall eine Rückstellung für geboten.⁶ Ebenso sieht es eine verbreitete Meinung in der Literatur.⁷ Der IV. Senat des BFH entschied nun anders.⁸

II. Die tragenden Gründe des Besprechungsurteils

Der IV. Senat des BFH meint, für eine ausschließlich durch Gesellschaftsvertrag einer Personenhandelsgesellschaft begründete Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses dürfe keine Rückstellung gebildet werden. Es mangle am Erfordernis einer Außenver-

* Prof. Dr. Joachim Hennrichs ist Direktor des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 Schön, BB Beil. 9/1994, S. 2.

2 BFHE 246, 160 = BStBl. II 2014, 886 = DB 2014, 2020 = FR 2014, 1030.

3 Vgl. BFH v. 23.7.1980 – I R 28/77, BStBl. II 1981, 62; H 5.7 Abs. 4 EStR; *Bertram* in Haufe, HGB Bilanz Komm., 2014, § 249 Rz. 261; MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, 2013, § 249 HGB Rz. 72 „Jahresabschlusskosten“; *Herzig/Köster* in HdJ, Abs. III/5 (1999) Rz. 422; WP-Hdb. 2012, Bd. I, Abschn. E Rz. 189. Zur Rückstellung für die Verpflichtung zur *Aufstellung* des Jahresabschlusses s. BFH v. 20.3.1980 – IV R 89/79, BStBl. II 1980, 297; dazu *Döllereit*, DStZ 1980, 357 f.

4 *Adrian*, StuB 2014, 791 (793); Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V. (BWA), DStR 2013, 373 (374); *Behrens*, BB 2014, 2290; *Döllereit*, DStZ 1980, 357; *Lüdenbach*, StuB 2014, 815; *Hoffmann*, DStR 2014, 1817; *Oser*, DStR 2014, 2309 (2311); a.A. BMF DB 1982, 2490 (unter 2.).

5 Mitunter ist insoweit von „freiwilliger“ Prüfung die Rede. Das ist missverständlich, denn tatsächlich liegt eine Pflicht zur Prüfung vor; nur ist der Rechtsgrund dieser Pflicht nicht das Gesetz, sondern ein Vertrag; zutr. *Oser*, DStR 2014, 2309 (mit FN 5).

6 IDW RH HFA 1.009, Tz. 6; bestätigt in der 238. Sitzung des HFA, s. IDW-FN 2015 (im Erscheinen).

7 Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker e.V. (BWA), DStR 2013, 373 (374); *Günkel/Bongaerts* in Prinz/Kanzler (Hrsg.), NWB Praxishdb. Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 5656 „Jahresabschluss“; *Bertram* in Haufe (FN 4), § 249 Rz. 261; MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, 2013, § 249 HGB Rz. 72 „Jahresabschlusskosten“; *Herzig/Köster* in HdJ, Abs. III/5 (1999) Rz. 422; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Komm. Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 249 Rz. 118; *Schubert* in Beck'scher Bilanz-Komm., 9. Aufl. 2014, § 249 Rz. 100 „Jahresabschluss“; *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rz. 243 (7); HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz. 704 „Jahresabschluss, Buchführung“; WP-Hdb. 2012, Bd. I, Abschn. E Rz. 189.

8 BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014, 886; ebenso zuvor FG Niedersachsen v. 26.5.2011, – 14 K 229/09, EFG 2011, 1868; zust. *Behrens*, BB 2014, 2290; *Weber-Grellet*, FR 2014, 1033; zuvor bereits *Weber-Grellet*, in L. Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5 Rz. 550 „Jahresabschluss“; *Döllereit*, DStZ 1980, 357; neutral *Hoffmann*, DStR 2014, 1817; *Wendt*, BFH/PR 2014, 405; zu Recht krit. gegen BFH, IV R 26/11 dagegen *Adrian*, StuB 2014, 791 (793); *U. Prinz*, DB 2014, 2188 (2189 f.). Wie der BFH früher schon BMF v. 16.1.1981, IV B 2 - S 2137 – 39/80, DB 1981, 398.

bindlichkeit. Die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses beruhe ausschließlich auf einer freiwilligen gesellschaftsinternen Vereinbarung. Das sei nur eine „Selbstverpflichtung“, die ausschließlich dem einzelnen Gesellschafter diene und nur innerhalb des Verbandes geltend gemacht und durchgesetzt werden könne. Sie sei daher als Aufwandsrückstellung nicht passivierungsfähig. Daran ändere die Einklagbarkeit der Verpflichtung nichts, denn diese sei für sich gesehen nicht geeignet, eine „freiwillige Selbstverpflichtung“ als eine Außenverpflichtung erscheinen zu lassen. Auch der Umstand, dass eine Personengesellschaft zivilrechtlich als selbstständiges Rechtssubjekt anerkannt ist (§ 124 HGB i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB), stehe der bilanzrechtlichen Würdigung der Verpflichtung als bloße Innenverpflichtung nicht entgegen. Durch den Gesellschaftsvertrag würden lediglich Rechte und Pflichten im Innenverhältnis der Gesellschaft begründet, denen sich die Gesellschafter freiwillig unterworfen hätten. Sie beträfen lediglich die Organisationsstruktur für das auf einen gemeinschaftlichen Zweck ausgerichtete Handeln der Gesellschaft. Rückstellungen kämen nur für Drittrechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (wie etwa Kauf-, Darlehens- und Arbeitsverträge) in Betracht.

Nicht zu entscheiden hatte der IV. Senat den Fall, dass die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses in der Satzung einer *kleinen Kapitalgesellschaft* niedergelegt ist, die ebenfalls nicht gem. § 316 Abs. 1 HGB gesetzlich prüfungspflichtig ist. Dem Duktus der Entscheidung folgend müsste der Senat in diesem Fall konsequent ebenfalls eine bloße Innenverpflichtung annehmen und damit die Rückstellung ablehnen⁹. Man darf gespannt sein, ob der für Kapitalgesellschaften zuständige I. Senat des BFH die Frage ebenso beantworten wird wie der IV. Senat.

III. Kritische Würdigung

Die Entscheidung des BFH, IV R 26/11 überzeugt weder dogmatisch noch in der Sache. Richtigerweise stellt auch eine gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses eine Außenverbindlichkeit dar. Auf welchem Schuldgrund die Verpflichtung beruht und wer Gläubiger ist, ist für die Bilanzierung nicht von Bedeutung.

1. Rechtlich bestehende Außenverbindlichkeit der Gesellschaft

Richtig ist, dass die Passivierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) in Handels- wie in Steuerbilanz eine Außenverbindlichkeit vo-

raussetzt. Ein Dritter muss von dem bilanzierenden Kaufmann ein Tun oder Unterlassen verlangen können (§ 194 BGB)¹⁰. Der Inhalt der Verpflichtung (Geld- oder Sachleistungsverpflichtung) und ihr Rechtsgrund (Rechtsgeschäft oder Gesetz) sind für die Bilanzierung irrelevant¹¹, entscheidend ist das Bestehen einer Außenverbindlichkeit des Kaufmanns gegenüber einem Dritten.

Entgegen der Beurteilung durch den IV. Senat des BFH ist eine solche Außenverbindlichkeit der Personenhandelsgesellschaft im Streitfall rechtlich gegeben. Bilanzierungspflichtiger Kaufmann ist bei Handelsgesellschaften *die Gesellschaft* (§§ 242, 6 Abs. 1 i.V.m. §§ 105, 124, 161 HGB)¹². Sie hat in ihrem Jahresabschluss *ihr* Vermögen und *ihre* Schulden vollständig zu erfassen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB), hinreichend aufzugliedern (§ 247 Abs. 1 HGB) und gegenüberzustellen (§ 242 HGB). Von der *Gesellschaft* als dem Unternehmensträger und bilanzierungspflichtigen Kaufmann zu unterscheiden sind die *Gesellschafter*. Gesellschaft und Gesellschafter sind jeweils verschiedene Rechtsträger. Im Streitfall geht es um das Vermögen und die *Schulden der Personenhandelsgesellschaft*, denn sie ist das Subjekt der Rechnungslegungspflicht¹³.

Aus Sicht der Personenhandelsgesellschaft liegt in der gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung zur Durchführung einer Abschlussprüfung aber eine Verbindlichkeit vor, die ihr Vermögen am Stichtag aktuell belastet. Ebenso wie die Gesellschaft das Subjekt der Rechnungslegungspflicht ist, so ist sie Subjekt der im Gesellschaftsvertrag niedergelegten Prüfungspflicht und damit Schuldnerin dieser Pflicht. *Wem gegenüber* die Pflicht besteht, ob gegenüber dem Staat (so im Fall der öffentlich-rechtlich angeordneten, gesetzlichen Prüfungspflicht) oder gegenüber einem Gläubiger (so im Fall einer im Kreditvertrag vereinbarten Prüfungspflicht) oder gegenüber den Gesellschaftern (so bei ausschließlich im Gesellschaftsvertrag vereinbarter Prüfungspflicht), ist für die Schuldnerschaft der Gesellschaft und für die bilanzielle Schuldendarstellung auf Gesellschaftsebene irrelevant. Eben um die getreue und vollständige Erfassung der Schulden *der Gesellschaft* geht es aber in deren Jahresabschluss.

Dem BFH ist vorgehalten worden, die Entscheidung IV R 26/11 sei Ausdruck der „Dominanz des Zivilrechts“, mit der die wirtschaftliche Betrachtungsweise verdrängt werde.¹⁴ Leider ist das Gegenteil der Fall: Der IV. Senat *löst* sich von der zivilrechtlichen Betrachtung und argumentiert die rechtliche bestehende Schuld der Gesellschaft mit wirtschaftlichen Erwägungen hinweg. Die Auffassung des IV. Senats des BFH ist ein geistiges Kind der Transparenztheorie¹⁵ und der wirtschaftlichen „Gleichstellungsthese“ (Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer¹⁶). Unter Transparenzgesichtspunkten

⁹ Ebenso die Einschätzung von *Adrian*, StuB 2014, 791 (793).

¹⁰ Statt aller MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, 2013, § 249 HGB Rz. 24 f.; *Kleindiek* in Großkomm/HGB, 5. Aufl. 2014, § 249 Rz. 30.

¹¹ MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, 2013, § 249 HGB Rz. 27; *Kleindiek* in Großkomm/HGB, 5. Aufl. 2014, § 249 Rz. 32.

¹² *Pöschke* in Großkomm/HGB, 5. Aufl. 2014, § 238 Rz. 9, § 242 Rz. 4.

¹³ *Pöschke* (FN 13).

¹⁴ *Oser*, DStR 2014, 2309 (2310).

¹⁵ So auch *U. Prinz*, DB 2014, 2188 („wohl in gedanklicher Ablehnung an steuerliche Transparenzüberlegungen“).

¹⁶ In diese Richtung besonders deutlich auch *Weber-Grellet*, FR 2014, 1033, der meint, ein Einzelkaufmann könne ebenfalls keine Rückstellung für eine „freiwillig auferlegte“ Prüfungsobliegenheit bilden.

mag man bei gesellschaftsvertraglich begründeten Verpflichtungen am Charakter der Außenverpflichtung zweifeln. Für die handelsrechtliche Gewinnermittlung, die zugleich Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung der ersten Stufe ist, also für den Jahresabschluss der Gesellschaft, gilt aber nicht das Transparenz-, sondern das Trennungsprinzip. Es geht um die vollständige Bilanzierung der Schulden *der Gesellschaft*. Eine solche Gesellschaftsschuld ist im Streitfall rechtlich gegeben. Wenn der Senat das anders sieht, so wechselt er argumentativ die Ebene und stellt nicht mehr, wie geboten, auf die rechtliche Verpflichtung der Gesellschaft ab, sondern unausgesprochen auf eine wirtschaftliche Transparenzbetrachtung, nach der Gesellschaft und Gesellschafter keine „fremden Dritten“ sind und deshalb keine „echte“ Schuld, sondern nur eine „Innenverpflichtung“ vorliegen soll.

2. Teleologie des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB

Die Auffassung des IV. Senats des BFH überzeugt aber vor allem auch teleologisch nicht. Rückstellungen sollen unsicheres Vermögen aus dem Gewinn ausscheiden, das zur Deckung von am Stichtag begründeten Schulden benötigt wird¹⁷. Vermögen, das zur Begleichung von gewissen oder ungewissen, aber wahrscheinlichen Verbindlichkeit gebraucht wird, ist nicht disponibel und soll deshalb handelsrechtlich nicht als Gewinn verteilt werden können und steuerrechtlich nicht besteuert werden¹⁸.

Dieser Sinn und Zweck der Rückstellungen trifft auch bei einer ausschließlich im Gesellschaftsvertrag begründeten Prüfungspflicht zu. Für die Belastungssituation der Gesellschaft macht es keinen Unterschied, auf welchem Rechtsgrund die Prüfungspflicht beruht und wem gegenüber sie besteht. Das Gesellschaftsvermögen ist durch eine gesellschaftsvertraglich begründete Prüfungspflicht genauso rechtlich und wirtschaftlich belastet wie durch eine gesetzlich oder in einem Kreditvertrag begründete Prüfungspflicht. In dem einen Fall eine Rückstellung zu bilden, in dem anderen dagegen nicht, leuchtet teleologisch nicht ein. Die Belastungssituation der Gesellschaft, um deren vollständige Erfassung (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) im Interesse des Kapitalschutzes und der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung es geht, ist in allen Fällen gleich.

Auch die „Entziehbarkeit“¹⁹ ist bei einer im Gesellschaftsvertrag begründeten Prüfungspflicht nicht grundlegend anders als bei einer im Gesetz angeordneten oder in einem Kreditvertrag „mit fremden Dritten“ vereinbarten Prüfungspflicht. Zwar können die Gesellschafter einvernehmlich eine nur im Gesellschaftsvertrag begründete Prüfungspflicht im Einzel-

fall durchbrechen oder den Gesellschaftsvertrag ändern. Dafür sind aber zum einen hohe Einigungshürden zu nehmen²⁰. Und zum anderen bleibt es, solange eine etwaige Durchbrechung oder Änderung des Gesellschaftsvertrags nicht mit den erforderlichen Mehrheiten beschlossen ist, eben bei der gesellschaftsvertraglich geregelten und rechtlich durchsetzbaren Verpflichtung der Gesellschaft zur Durchführung der Prüfung. Die bloße Abänderbarkeit einer Verpflichtung (durch denkbare Änderung des die Verpflichtung begründenden Rechtsgeschäfts) ändert nichts an dem aktuellen Verpflichtungscharakter, solange die Änderung nicht nach Maßgabe der geltenden Kautelen tatsächlich vorgenommen wird.

Besonders deutlich wird die Fragwürdigkeit der gegenteiligen Position des IV. Senats, wenn man bedenkt, dass die Pflicht zur Durchführung einer Abschlussprüfung im Regelfall schon vor dem Bilanzstichtag ins Werk gesetzt wird²¹. Der Abschlussprüfer wird im Regelfall schon im laufenden Geschäftsjahr bestellt (vgl. § 318 Abs. 1 Sätze 3 und 4 HGB). Schon vor dem Bilanzstichtag finden auch erste Vorprüfungshandlungen statt. Den einmal erteilten und angenommenen Prüfungsauftrag können weder die geprüfte Gesellschaft noch der Abschlussprüfer einfach aufheben und sich damit der Prüfung entziehen (vgl. § 318 Abs. 1 Satz 5, Abs. 6 HGB). Jedenfalls in solchen Fällen ist am Bilanzstichtag eine unentziehbare Verpflichtung und damit eine Belastung gegeben, die nach dem Sinn und Zweck des § 249 Abs. 1 i.V.m. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB abgebildet werden muss²².

Kurzum: Die Gesellschaft ist auch bei einer „nur“ im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Prüfungspflicht Schuldnerin einer Verpflichtung, durch die das Gesellschaftsvermögen rechtlich und wirtschaftlich belastet wird. Würde diese Verpflichtung nicht passiviert, könnte Vermögen als Gewinn ausgewiesen und verteilt werden, das tatsächlich nicht disponibel ist, sondern zur Deckung der Verbindlichkeit benötigt wird. Das steht weder im Einklang mit der kapitalschützenden (gesellschaftsrechtlichen) Funktion des Jahresabschlusses noch mit der Zwecksetzung der Steuerbilanz.

Es ist deshalb zu begrüßen, dass der HFA des IDW, der die Thematik in seiner 238. Sitzung erneut erörtert hat, dem BFH in dieser Frage die Gefolgschaft verweigert und unverändert eine Rückstellung für geboten erachtet²³. Dies führt zwar in der Tat, wie *Ulrich Prinz* formuliert hat, zu einer „unschönen“ neuen Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz²⁴. Die Rückstellung ist aber zur sachgerechten Abbildung der tatsächlichen Belastungssituation des Gesellschaftsvermögens weiterhin geboten. Es ist zu hoffen, dass der BFH alsbald erneut Gelegenheit erhält, seine Auslegung zu überdenken.

17 Vgl. MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, 2013, § 249 HGB Rz. 1; U. Prinz, DB 2011, 492 (496); je m.w.N.

18 Hennrichs, FS Lang, 2010, S. 237 (249 f.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 692 f.

19 Auf diesen Gesichtspunkt möglicherweise abhebend BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, BStBl. II 2014, 886, Tz. 30, 32.

20 Zutr. U. Prinz, DB 2014, 2188 (2189).

21 Darauf weist zu Recht auch U. Prinz, DB 2014, 2188 (2189) hin.

22 Zutr. Oser, DStR 2014, 2309 (2310: „nicht mehr disponibel“).

23 IDW-FN 2015 (im Erscheinen).

24 U. Prinz, DB 2014, 2188 (2189).

3. Exkurs: Keine rückstellungsbegrenzende Wirkung des Topos eigenbetrieblicher Aufwand

Auf einem ähnlichen Irrweg war die Rechtsprechung vor einiger Zeit übrigens mit dem Topos des sog. eigenbetrieblichen Aufwands. Gestützt auf diesen Topos wurde beispielsweise für die Verpflichtung zur Entsorgung eigenen Abfalls nach dem AbfG keine Rückstellung zugelassen²⁵, weil sich das Erfordernis der Abfallentsorgung selbst bereits aus betrieblichen Notwendigkeiten ergebe und damit gleichsam eine „Verpflichtung gegen sich selbst“ vorliege.

Richtigerweise kommt dem Topos des eigenbetrieblichen Aufwands keine rückstellungsbegrenzende Wirkung zu²⁶. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB knüpft an eine Außenverbindlichkeit an. Der Ausweis dieser ungewissen Schuld ist nach Wortlaut und Teleologie des Gesetzes nicht zusätzlich davon abhängig, dass die Erfüllung der Außenverpflichtung nicht zugleich im wohlverstandenen eigenbetrieblichen Interesse des Kaufmanns liegt. Entsprechend wurde in jüngerer Zeit zu Recht beispielsweise eine Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen anerkannt²⁷, obwohl die Aufbewahrung dieser Unterlagen naturgemäß ebenfalls (und besonders) im eigenbetrieblichen Interesse liegt.

4. Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung

Von seinem Standpunkt aus konsequent hat der IV. Senat die Frage, ob die Verpflichtung zur Durchführung der Abschlussprüfung im abgelaufenen Geschäftsjahr „wirtschaftlich verursacht“ ist, nicht mehr erörtert. Wenn es schon an einer Außenverbindlichkeit mangelt, kommt es auf die wirtschaftliche Verursachung nicht mehr an.

Bejaht man dagegen richtigerweise eine Außenverpflichtung auch bei einer nur gesellschaftsvertraglich begründeten Prüfungspflicht, ist zu entscheiden, ob

die weiteren Rückstellungsvoraussetzungen gegeben sind. Das FG Niedersachsen wollte insoweit die wirtschaftliche Verursachung verneinen und – auch – deshalb die Rückstellung für Prüfungskosten bei nur vertraglich begründeter (nicht gesetzlicher) Prüfungspflicht nicht anerkennen²⁸.

Dem ist wiederum nicht zu folgen²⁹. Zum einen ist daran zu erinnern, dass es auf das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung bei Verpflichtungen, die am Bilanzstichtag rechtlich entstanden sind, gar nicht ankommt³⁰. Das rechtliche Bestehen der Pflicht ist Grund genug für die Passivierung am Stichtag. Die gesellschaftsvertraglich begründete Verpflichtung zur Durchführung der Prüfung bezogen auf das abgelaufene Geschäftsjahr ist aber am 31.12. rechtlich entstanden. Zum anderen ist auch an der wirtschaftlichen Verursachung der Prüfungspflicht nicht ernsthaft zu zweifeln, denn die Prüfung bezieht sich auf das abgelaufene Geschäftsjahr und soll die Verlässlichkeit der Rechnungslegung dieses Geschäftsjahres belegen. Der Schwerpunkt der Verpflichtung liegt damit bei wertender Betrachtung in der Vergangenheit³¹. So ist es denn für die *gesetzliche* Prüfungspflicht auch anerkannt, dass sie das abgelaufene Geschäftsjahr betrifft und damit in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht ist³². Der Rechtsgrund für die Prüfungspflicht – gesetzlich oder (gesellschafts-)vertraglich – kann aber für die Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung keinen Unterschied machen³³.

IV. Zusammenfassung

Entgegen BFH v. 5.6.2014 – IV R 26/11, ist für die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) in Handels- und Steuerbilanz eine Rückstellung auch dann geboten, wenn diese Verpflichtung ausschließlich im Gesellschaftsvertrag begründet worden ist.

25 BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570 = DStR 2001, 290 (291 f.).

26 Zutr. Tiedchen, NZG 2005, 801 ff.; MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, 2013, § 249 HGB Rz. 31 f.; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rz. 176; krit. auch Moxter, BB 2001, 569. Im Ergebnis auch BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302 (Tz. 27): jedenfalls wenn das öffentliche Interesse an der Durchführung der Maßnahme, die der Verpflichtung zugrunde liegt, ein eigenbetriebliches Interesse überwiegt, steht das „mitlaufende“ eigenbetriebliche Interesse der Rückstellung nicht entgegen.

27 BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131; BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676.

28 FG Niedersachsen v. 26.5.2011, – 14 K 229/09, EFG 2011, 1868 (unter IV. der Gründe); s. auch BMF DB 1982, 2490

(unter 2.).

29 Zutr. Oser, DStR 2014, 2309 (2311).

30 BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121; BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686 (Tz. 11); BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954 (Tz. 11); so jetzt auch der IV. Senat, s. BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302. Aus der Literatur z.B. Schulze-Osterloh, FS Siegel, 2005, 185 (189); MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, 2013, § 249 HGB Rz. 21, 35, 39, 52 ff.; Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 9 Rz. 171, 177; Oser, DStR 2014, 2309 (2311).

31 Im Ergebnis wie hier Behrens, BB 2014, 2290.

32 BFH-Urt. v. 23.7.1980 – I R 78/77, BStBl. II 1981, 62; insoweit auch FG Niedersachsen v. 26.5.2011, – 14 K 229/09, EFG 2011, 1868 (unter IV. der Gründe).

33 Zutr. Oser, DStR 2014, 2309 (2311).

Internationale Besteuerung

Konzerninterne Risikoallokation und internationales Steuerrecht

Prof. Dr. Dr. h.c. WOLFGANG SCHÖN, München*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Unternehmensgewinn und unternehmerisches Risiko <ul style="list-style-type: none"> 1. Riskante Erträge als Teil der unternehmerischen Einkünfte 2. Internationale steuerpolitische Entwicklungen II. Riskante Investitionen und öffentliches Steueraufkommen <ul style="list-style-type: none"> 1. Inländische Situation 2. Die internationale Situation <ul style="list-style-type: none"> a) Besteuerung von Betriebsstätten b) Besteuerung von verlustträchtigen Tochtergesellschaften III. Risikotragung zwischen unabhängigen Unternehmen im internationalen Steuerrecht <ul style="list-style-type: none"> 1. Risiko und Einkommensbegriff 2. Personale und territoriale Zuordnung von Einkünften IV. Verbundene Unternehmen im Internationalen Steuerrecht | <ul style="list-style-type: none"> 1. Personale und territoriale Zuordnung von Einkünften 2. Personale Zuordnung: Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf riskante Investitionen <ul style="list-style-type: none"> a) Unabhängige Aktivitäten innerhalb eines multinationalen Unternehmens b) Vertragliche Risikoallokation im Konzern c) Risikoprämien innerhalb multinationaler Unternehmen? d) Informationsasymmetrien und „Verdeckte Immaterialgüter“ e) Schlussfolgerungen zum Fremdvergleichsgrundsatz 3. Erweiterte Quellenbesteuerung der Einkünfte aus risikoreichen Aktivitäten 4. Zuordnung von Besteuerungsrechten und die Mängel im Verlustausgleich V. Schlussfolgerungen |
|---|--|

I. Unternehmensgewinn und unternehmerisches Risiko

1. Riskante Erträge als Teil der unternehmerischen Einkünfte

Der Gewinn gewerblicher Unternehmen setzt sich aus drei Hauptelementen zusammen:

- einer risikofreien Rendite auf das eingesetzte Kapital;
- Erträgen aus ökonomischen Renten (z.B. von standortspezifischen natürlichen Ressourcen, aus geistigem Eigentum oder von anderen monopolistischen Gütern)

und – nicht zuletzt –

- Erträgen aus risikoreichen Aktivitäten, bei denen das Einkommen abhängig ist von unsicheren künftigen Entwicklungen wie dem Erfolg einer technischen Innovation, der Ausbeutung eines neuen Marktes, der Zuverlässigkeit der vorhandenen Arbeitskräfte oder der Stabilität des politischen Umfelds¹. Dabei schließt der Begriff des Risikos sowohl

gewinn- als auch verlustbringende künftige Entwicklungen ein².

Jedes dieser drei Elemente stellt besondere Herausforderungen an die Gestaltung des nationalen und internationalen Steuerrechts:

Die Behandlung der risikofreien Rendite wird vor allem in Zusammenhang mit der Debatte „Einkommensteuer vs. Konsumsteuer“ diskutiert³. Wesentliches Element einer „sparbereinigten“ Konsumsteuer ist der Verzicht auf eine steuerliche Erfassung der Grenzverzinsung von Kapital. Sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene hat diese Debatte ihren Fokus daher gegenwärtig auf die gesetzgeberische Option einer *allowance for corporate equity*⁴ gerichtet. Mit einem steuerrelevanten Abzug der fiktiven Zinsen auf unternehmerisches Eigenkapital soll zugleich die intertemporale Neutralität der Besteuerung gestärkt und eine Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital verwirklicht werden.

Der steuerliche Sinn einer Erfassung der ökonomischen Renten durch die Einkommensteuer ist demgegenüber im Grundsatz nicht umstritten. Eine begrenzte Debatte ist überwiegend darauf konzentriert, worin

* Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön ist Direktor am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen sowie Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Der Beitrag ist eine erweiterte und aktualisierte Fassung eines Vortrags, den der Verfasser im Januar 2014 auf dem INTR-Symposium *Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform* am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen sowie im September und Oktober 2014 im *Davis Polk & Wardwell Columbia Law School Tax Policy Colloquium* sowie auf dem *James Hausman Tax Law and Policy Workshop* an der *University of Toronto* gehalten hat. Eine englischsprachige frühere Version findet sich in *Bulletin for International Taxation* 2014, 280.

1 *Cunningham*, 52 *Tax Law Review* (1996), S. 17 (23).

2 OECD, BEPS Action 8, 9 und 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including Risk, Recharacterisation, and Special Measures) v. 18.12.2014, Part I Rz. 41 f.; P. Fris/S. Gonnert/R. Meghames, *International Transfer Pricing Journal* (2014), 395, 396 ff.

3 D. Shaviro, *The Economics of Tax Law*, NYU School of Law, Public Law Research Paper no.14-04 (2014).

4 R. de Mooij/M.P. Devereux, 18 *International Tax and Public Finance* (2011), 93; M. Gammie, *British Tax Review* 2013, 46.

die wahre „Quelle“ dieses Einkommens zu sehen ist (Kapital oder Arbeit oder etwas anderes)⁵. Von einer grenzüberschreitenden Perspektive aus gibt es allerdings noch offene Fragen in Bezug auf die Abgrenzung der Besteuerungsrechte zwischen den einzelnen Ländern, z.B. wenn Einnahmen aus der Verwertung von immateriellen Vermögenswerten, von Marktmacht, der Nutzung eines Kundenstamms oder schlicht der Hebung von Synergien innerhalb des Unternehmens im internationalen Kontext erzielt werden und Unternehmensteile in mehreren Staaten Anspruch erheben können, zu diesen Renten beizutragen⁶.

Die Auswirkungen der Besteuerung auf riskante Investitionen ist für inländische Situationen umfangreich im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum beschrieben worden. Ausgangspunkt war eine bahnbrechende Analyse von *Domar* und *Musgrave* aus dem Jahre 1944⁷. Demgegenüber sind die Auswirkungen der Risikotragung auf die internationalen Besteuerungsregeln noch nicht in großem Maßstab untersucht worden. Eine bedeutsame Ausnahme bildet *Mitchell Kane's* im Jahre 2006 publizierter Artikel über *Risk and Redistribution in Open and Closed Economies*⁸, der die Auswirkung der Risikotragung in multinationalen Unternehmen aus der Perspektive des internationalen Steuerrechts analysiert.

2. Internationale steuerpolitische Entwicklungen

Diesem schmalen Literaturbild steht in der internationalen Steuerpolitik die weit verbreitete Sorge gegenüber, dass die vertragliche Risikoverteilung zwischen den Teilgesellschaften multinationaler Unternehmen einen wesentlichen Beitrag zur willkürlichen Verschiebung von Gewinnen und Verlusten zwischen Unternehmen und Staaten leistet. Auf diese Weise könnten Großkonzerne die Aufteilung der körperschaftsteuerlichen Gewinne zu bestimmten Rechtsordnungen manipulieren und damit das Gesamtniveau der Steuerlast für diese multinationalen Unternehmen minimieren. Namhafte Autoren wie *Richard Vann* haben deshalb für die Nichtanerkennung dieser vertraglichen Risikovereinbarungen plädiert⁹. Damit wird allerdings zugleich das Paradigma aufgegeben, Konzernunternehmen im internationalen Steuerrecht wie unabhängige Unternehmen zu behandeln und konzerninterne Verträge lediglich am Fremdvergleichsgrundsatz zu messen.

Diese Position ist in der internationalen Steuerpolitik auf dem Vormarsch. So hält die OECD in ihrem Be-

richt aus dem Februar 2013 zum Thema *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* Folgendes fest:

„Arrangements relating to risk shifting raise a number of difficult transfer pricing issues. At a fundamental level they raise the question of how risk is actually distributed among the members of an MNE group and whether transfer pricing rules should easily accept contractual allocations of risk. They also raise issues related to the level of economic substance required to respect contractual allocation of risk, including questions regarding the managerial capacity to control risks and the financial capacity to bear risks. Finally, the question arises as to whether any indemnification payment should be made when risk is shifted between group members.

In summary, the Guidelines are perceived by some as putting too much emphasis on legal structures (as reflected, for example, in contractual risk allocations) rather than on the underlying reality of the economically integrated group which may contribute to BEPS.“¹⁰

Es lassen sich in der Tat bedeutsame praktische Beispiele nennen, in denen die Verteilung der Risiken von vielen Steuerverwaltungen als schädliche Gewinnverlagerung angesehen wird¹¹. Ein Beispiel ist die Gründung einer konzerneigenen Versicherungsgesellschaft (*captive insurance*) in einem Niedrigsteuergebiet, welche Risiken aus der Geschäftstätigkeit der anderen Mitglieder des multinationalen Unternehmens auf vertraglicher Basis übernimmt und dafür eine Prämie erhält, die bei den übrigen Konzerngesellschaften als Betriebsausgabe abzugsfähig sein soll¹². Andere Beispiele sind Kommissionärs-Strukturen zwischen der Muttergesellschaft und einer lokalen Vertriebsgesellschaft oder die Auftragsfertigung einer inländischen Produktionseinheit für eine ausländische Muttergesellschaft¹³. In diesen beiden Fällen erhalten die inländischen Konzerneinheiten „nur“ eine feste Rendite für ihre Tätigkeiten und Investitionen, während die Chancen und Risiken aus dem Gesamtgeschäft auf der Ebene der Muttergesellschaft oder einer anderen Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland konzentriert werden. Dieser Effekt steigert sich, wenn einer hoch volatilen Rendite ein hohes wirtschaftliches Risiko gegenübersteht. Dies hat große Bedeutung im Hinblick auf die Herstellung und Nutzung immaterieller Vermögenswerte wie Patente oder Marken, die zwischen Unternehmensteilen und Ländern mühelos verschoben werden können. Insbesondere die konzerninterne Auftragsforschung, bei der das Gewinn- und Verlustpotential der in einem Hochsteuerland durchgeführte Forschung und Entwicklung einem anderen Gruppenmitglied in einem Niedrigsteuerland zugewiesen wird, wird weithin als nicht im Einklang angesehen mit dem Konzept, Ge-

5 A. Warren, 52 Tax Law Review (1996), 1 (5); D. Elkins/C.H. Hanna, 62 Tax Lawyer (2008), 100.

6 W. Schön, 2 World Tax Journal (2010), 227 (237 ff.); M. Kane, 6 World Tax Journal (2014), 282.

7 E.D. Domar/R.A. Musgrave, 58 Journal of Quarterly Economics (1944), 388; R.A. Musgrave, The Theory of Public Finance (1959), 312; ein aktueller Überblick findet sich bei: W. Buchholz/K.A. Konrad, Taxes on Risky Returns – An Update, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2014-10.

8 M. Kane, 92 Virginia Law Review (2006), 867; s. auch A. Bullen, Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing

(2011), 379 ff.

9 R. Vann, 2 World Tax Journal (2010) 291, 326 ff.

10 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), S. 42 f.

11 M. v. Herksen, Business Models: in: A. Bakker, Transfer Pricing and Business Restructuring: Streamlining all the Way (2009), 13 ff.

12 J. Reyneveld/M. Bonekamp, 19 International Transfer Pricing Journal (2012), Heft 1.

13 H.K. Kroppen/J.C. Silva, General Report, in: Cross-Border Business Restructuring, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 96a (2011), Abschnitt 3.1.

winne dort zu besteuern, wo die zugrunde liegenden Geschäftsaktivitäten durchgeführt werden¹⁴.

Ein radikaler Weg, die Relevanz konzerninterner Risikoverteilungen für steuerliche Zwecke weitgehend aufzuheben, würde in der Einführung einer Formelaufteilung des Gesamtgewinns eines Konzerns nach Maßgabe weniger Faktoren liegen, z.B. einer Aufteilung nach der Belegenheit des Realkapitals, der Zahl oder Lohnsumme der Mitarbeiter oder der Umsatzzahlen in einem Kundenstaat. Diese Größen werden durch vertragliche Risikovereinbarungen innerhalb der Gruppe in der Regel nicht berührt. Dies wäre daher auch das praktische Ergebnis des Richtlinienvorschlags der Europäischen Kommission zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage¹⁵. Auf der Ebene der OECD scheint es gegenwärtig jedoch keinen Konsens für eine solche weitreichende Reform zu geben. Vielmehr halten die OECD-Staaten in ihrem im Jahre 2013 publizierten *Action Plan for Base Erosion and Profit Shifting* fest:

„There is consensus among governments that moving to a system of formula apportionment of profits is not a viable way forward; it is also unclear that the behavioural changes companies might adopt in response to the use of a formula would lead to investment decisions that are more efficient and tax-neutral than under a separate entity approach“¹⁶

Die jüngeren Arbeiten der OECD über die Verrechnungspreisgrundsätze, insbesondere im neuen Kapitel über *Business Restructurings*¹⁷ und dem im Jahre 2013¹⁸ vorgelegten *Discussion Draft* über *Intangibles* waren demgegenüber bereits vor der BEPS-Diskussion darauf angelegt, diese Vereinbarungen einer schärferen Prüfung am Fremdvergleichsmaßstab zu unterziehen. Dabei besteht die generelle Politiklinie der OECD darin, vertragliche Risikoallokationen im Konzern als solche zu akzeptieren, aber die Spielräume für die beteiligten Mitglieder eines multinationalen Unternehmens durch die Anwendung anspruchsvoller Fremdvergleichstests zu beschränken.

Vor diesem Hintergrund hat die OECD den G20 vorgeschlagen, bei den Arbeiten an der Besteuerung konzerninterner Transaktionen den Fokus auf eine inkrementelle Verbesserung des derzeitigen Systems der eigenständigen Steuerpflicht der Gliedgesellschaften und der Kontrolle der Verrechnungspreise am Fremdvergleichssatz zu legen. In diesem Zusammenhang weist die OECD explizit darauf hin, dass die Möglichkeit künstlicher Gewinnverlagerungen sich auch aus spezifischen Vereinbarungen ergeben kann, zu denen *contractual allocations of risk to low-tax environments in transactions that would be unlikely to occur*

*between unrelated parties*¹⁹ gehören. Im Rahmen der *Action 9* des vorgeschlagenen Aktionsplans verpflichtete sich die OECD,

„to develop rules to prevent BEPS by transferring risks among, or allocating excessive capital to, group members. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to ensure that inappropriate returns will not accrue to an entity solely because it has contractually assumed risks or has provided capital. The rules to be developed will also require alignment of returns with value creation. This work will be co-ordinated with the work on interest expense deductions and other financial payments.“²⁰

Dieser Aktionsplan wurde im Juli 2013 auf einem Treffen der G20-Finanzminister und Zentralbankpräsidenten bestätigt. Diese erkennen an, *„that effective taxation of mobile income is one of the key challenges. Profits should be taxed where functions driving the profits are performed and where value is created“*.²¹

Im Jahre 2014 hat die OECD diese Linie zunächst in der *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*²² bestätigt, die erhebliche Ergänzungen zu den Kapiteln I, II und VI der Verrechnungspreis-Richtlinien der OECD enthält. Ihren Höhepunkt hat diese Entwicklung in dem am 18.12.2014 vorgelegten *Discussion Draft* über *Risk, Recharacterization, and Special Measures*²³ gefunden, zu dem bis zum 6.2.2015 öffentliche Stellungnahmen erwartet wurden. Die beiden zuletzt genannten Dokumente fassen die Entwicklung des Meinungsbildes in der OECD zum Einfluss von Risikoallokationen auf die Gewinnzuordnung in Konzernen vorläufig zusammen.

Vor dem Hintergrund dieser globalen Debatte über die künftige internationale Steuerpolitik versucht dieser Artikel, die Besteuerung von riskanten Investitionen im Allgemeinen und die aktuellen steuerpolitischen Fragen der Gestaltung und Anerkennung konzerninterner Verträge zusammenzuführen. Dafür wird zunächst ein allgemeiner Rahmen in Bezug auf die Risikoallokation innerhalb multinationaler Unternehmen präsentiert. Dies erfordert sowohl ein Verständnis der zugrunde liegenden ökonomischen Zusammenhänge als auch der rechtlichen Grundlagen der internationalen Besteuerung multinationaler Unternehmen sowie Kenntnisse der zivil- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsgrenzen.

Den Ausgangspunkt bildet die weithin akzeptierte Analyse der Besteuerung von riskanten Anlagen im inländischen Kontext, die in diesem Artikel in einen internationalen Kontext erweitert werden – und zwar sowohl für vertragliche Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen als auch im Hinblick auf interne Geschäfte multinationaler Unternehmen. Dabei

14 Zur traditionellen Betrachtung s. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (2010), Tz. 7.41.

15 KOM (2011) 121/4 (Präambel, Abs. 6 u. 21).

16 OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013), S. 14; OECD *TP Guidelines* (FN 14) Rz. 1.14 et seq. („Maintaining the arm's length principle as the international consensus“).

17 OECD, *TP Guidelines* (FN 16), Tz. 9.10 ff. (*Special considerations for risks*).

18 OECD, *Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles* (2013).

19 OECD, *Action Plan* (FN 16), S. 19 f.

20 OECD, *Action Plan* (FN 16), S. 20 (*Action 9*); OECD, *Risk, Recharacterisation, and Special Measures* (FN 2), Part II Rz. 1.

21 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscow, 19-20 July 2013, *Communiqué*, para 18.

22 OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Action 8: 2014 Deliverable*.

23 OECD, *Risk Recharacterisation, and Special Measures* (FN 2).

muss namentlich geklärt werden, aus welchen Gründen die besteuerten Staaten überhaupt daran interessiert sein können, Einkünfte aus riskanten Investitionen zu attrahieren und demgegenüber die Besteuerung von Einkommen aus weniger risikoreichen Aktivitäten als weniger aufkommensrelevant einzuschätzen.

II. Riskante Investitionen und öffentliches Steueraufkommen

1. Inländische Situation

Eines der wiederkehrenden Merkmale der steuerpolitischen Debatte ist die Annahme, dass die Verlagerung von Risiken zwischen Unternehmen mit Sitz in verschiedenen Staaten auch zu einer Verlagerung von Gewinnen zwischen den steuerpflichtigen Einheiten und – am Ende – zur Verlagerung von Steuereinnahmen zwischen den beteiligten Ländern führt²⁴. Aber warum bevorzugen es Steuerstaaten, wenn eine lokale Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft als eigenständiger Vertriebs Händler agiert (und damit das volle Marktrisiko trägt) und nicht bloß als „Kommissionär“ (dessen Absatzrisiko sich auf die Höhe der vereinbarten Provision beschränkt)? Warum beabsichtigen Steuerverwaltungen, lokale Forschungs- und Entwicklungseinheiten auf der Grundlage des vollen, aber sehr volatilen, wirtschaftlichen Ergebnisses ihrer Tätigkeit und nicht auf der Grundlage einer sicheren und laufenden Festvergütung als Auftragnehmer einer im Ausland ansässigen Konzerngesellschaft zu besteuern? Und warum plädieren viele Staaten für die Nichtanerkennung der vertraglichen Risikoverteilung mit konzern eigenen Versicherungsgesellschaften, wenn dies doch die Höhe der inländischen Schäden und damit auch den Umfang der verrechenbaren Verluste zu verringern scheint? Die Antwort erfordert einen Blick auf die ökonomischen Strukturen der Besteuerung riskanter Investitionen.

In ihrem grundlegenden Artikel aus dem Jahre 1944 hielten *Domar* und *Musgrave* fest, dass die Einkommensteuer auf riskante Investitionen den Staat in einen „stillen Teilhaber“ des Investors verwandelt²⁵. Bei einem linearen Steuersatz und einem vollen Verlustausgleich (bis hin zu einer negativen Einkommensteuer) wird der Staat in symmetrischer Art und Weise sowohl an den Gewinnen oberhalb der risikofreien Rendite als auch an dem Abwärtspotential der riskanten Investitionen teilhaben. Dies führte sie zu dem Schluss, dass der Anleger bei diesen Rahmenbedin-

gungen schlicht den Umfang seiner Investition erhöhen muss, um das Nachsteuerergebnis mit dem Ergebnis in der Ausgangssituation in Übereinstimmung zu bringen²⁶. Diese Analyse wurde im Schrifttum wieder und wieder bestätigt²⁷. Aufgrund der Symmetrie des Gewinn- und Verlustpotentials einer Investition (außerhalb der Besteuerung ökonomischer Renten) scheint das Ergebnis daher zu sein, dass der Staat an einer riskanten Investition nicht mehr verdienen kann als an einer risikolosen Investition. In einem viel beachteten Artikel aus dem Jahre 2004 gelangte *Weisbach* daher zu dem Schluss, dass bei einer Betrachtung über die gesamte Volkswirtschaft hinweg jede Besteuerung von Kapitaleinkommen in eine bloße Besteuerung der risikofreien Renditen mündet, da alle Steuereffekte aus Gewinnen und Verlusten riskanter Investitionen sich im Ergebnis gegenseitig neutralisieren²⁸.

Wenn diese Analyse zuträfe, müsste kein Staat wirklich daran interessiert sein, die vertragliche Verlagerung von Risiken zwischen Unternehmen und Jurisdiktionen zu bekämpfen. Die Forderungen der OECD und G20 würden weitgehend ins Leere gehen. Um es anders auszudrücken: Jede Verschiebung eines Risikos zwischen Konzerngesellschaften würde sich als Übertragung eines symmetrischen Pakets von Gewinn- und Verlustmöglichkeiten darstellen und keinen eigenen „Wert“ oberhalb der zugrunde liegenden risikofreien Rendite besitzen. Aber diese risikofreie Rendite ist genau das, was Staaten ohnehin berechnen, zu besteuern (wenn sie nicht sogar dafür eine *allowance for corporate equity* akzeptieren).

Auch wenn diese Aussagen im Ausgangspunkt zwingend erscheinen²⁹, lassen sich doch drei wichtige Gesichtspunkte identifizieren, die für die beteiligten Staaten und Unternehmen ein anderes Ergebnis begründen können:

- Zunächst erscheint es offensichtlich, dass der Fiskus immer dann an der Attraktion riskanter Investitionen interessiert ist, wenn die steuerlichen Auswirkungen von Gewinnen auf die öffentlichen Einnahmen die steuerlichen Auswirkungen von Verlusten übersteigen. Die im Idealfall existierende Symmetrie der steuerlichen Behandlung für die Chancen und Risiken einer Investition ist aber nur dann gewährleistet, wenn es zu einem vollen intra-periodischen und interperiodischen Verlustausgleich kommt und im Fall fehlender verrechenbarer Gewinne sogar eine negative Einkommensteuer gezahlt wird³⁰. In dieser idealen Welt der Ein-

24 M. *Durst*, „Risk“ and the OECD Discussion Drafts on Transfer Pricing, *Tax Notes International* v. 15.10.2012, 185; G. *Koller*, *British Tax Review* 2013, 657.

25 S. FN 7.

26 Zu Abweichungen von diesem Resultat in Fällen asymmetrischer Information oder beschränkter Haftung s. K.A. *Konrad/W. Richter*, 28 *Canadian Journal of Economics* (1995), 617; *Buchholz/Konrad* (FN 7).

27 M.S. *Feldstein*, 77 *Journal of Political Economy* (1969), 755; A. *Sandmo*, The Effects of Taxation on Savings and Risk-Taking, in: Auerbach/Feldstein, *Handbook of Public Economics* (1985), 293; J.E. *Stiglitz*, The Effects of Income, Wealth and Capital Gains Taxation on Risk-Taking, 83 *Quarterly Journal of Economics* (1969), 263.

28 D.A. *Weisbach*, 58 *Tax Law Review* (2004), 1; *Cunningham* (FN 1), 24.

29 Nicht behandelt in diesem Artikel wird die strategische Steuerplanung über asymmetrische Allokation von Gewinn- u. Verlustpotential innerhalb eines Steuersystems (T. *Edgar/A. Aghdaei*, 28 *Australian Tax Forum* (2013), 317; E.D. *Chason*, 32 *Virginia Tax Review* (2013), 510).

30 *Domar/Musgrave* (FN 7), 389, 415 ff.; *Buchholz/Konrad* (FN 7), 11 ff.; N. *Kaldor*, 25 *Review of Economic Studies* (1958), 208; J. *Poterba*, Taxation, Risk-Taking and Household Portfolio Behaviour, in: Auerbach/Feldstein, *Handbook of Public Economics* (2002), 1122 ff.; *Sandmo* (FN 27), 298; *Stiglitz* (FN 27), 275.

kommensteuer würde in „Echtzeit“ jeder Verlust anteilig kompensiert, um nicht einmal schädliche Liquiditätseffekte eintreten zu lassen. Demgegenüber verschaffen die in der Realität überall praktizierten Steuersysteme, die den Steuerpflichtigen den vollen Verlustausgleich verweigern³¹, den Staaten einen Anreiz, riskante Investitionen ins Land zu locken, während sie zugleich Anreize für Unternehmen setzen, innerhalb ihrer Konzernstruktur wirtschaftliche Risiken in Niedrigsteuerländer zu verlegen. Dort wirkt sich die asymmetrische steuerliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten nicht so nachteilig aus wie in einem Hochsteuerland.

- Zweitens ist es oft schwierig, in der Praxis zwischen einem inframarginalen Gewinn, der sich aus der Nutzung einer monopolistischen Position ergibt (d.h. einer ökonomischen Rente), und einem Gewinn, der das zufällige Ergebnis eines übernommenen Risikos bildet (wie ein Lottogewinn), zu unterscheiden³². Ein praktisches Beispiel ist die Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsguts, das zunächst von einer Forschungs- und Entwicklungseinheit in einem Hochsteuerland entwickelt und anschließend auf eine IP-Holdinggesellschaft in einem Niedrigsteuerland übertragen wird. In einem solchen Fall ist die IP-Holdinggesellschaft gehalten, einen Verrechnungspreis an die F & E-Einheit zu bezahlen, der den Marktpreis des immateriellen Wirtschaftsguts reflektiert. Mit diesem Kaufpreis müsste die F & E-Einheit für alle ökonomischen Renten in diesem immateriellen Vermögenswert kompensiert worden sein, und alle später auftretenden Gewinne, welche die risikolose Rendite überschreiten, müssten aus zufälligen Entwicklungen nach dem Übertragungsakt resultieren.

Angesichts der großen Informationsasymmetrien zwischen multinationalen Unternehmen einerseits und den beteiligten Steuerbehörden andererseits wird aber immer der Verdacht bleiben, dass jede spätere Überschreitung der risikolosen Markttrendite nicht das Ergebnis eines zufällig verlaufenden *ex-post*-Pfad ist, sondern in Wahrheit eine Rente aus dem übertragenen immateriellen Vermögenswert, die bei dem Transfer *ex ante* nicht angemessen entgolten wurde. Um es anders auszudrücken: Hinter jedem verlagerten „Risiko“ kann immer zugleich die Verlagerung eines „verdeckten Immaterialguts“ verborgen sein. Dessen Existenz widerlegt die Annahme, dass sich die Verschiebung des Risikos zwischen Konzerngesellschaften im Ergebnis in einer symmetrischen Art und Weise auf das Steueraufkommen der beteiligten Staaten auswirkt.

- Der dritte Punkt ist die schwierigste. Er bezieht sich auf die steuerlichen Auswirkungen der sog. Risikoprämien bei riskanten Investitionen. Der Hintergrund ist folgender: Die ökonomische Forschung hat zur Verfeinerung der Ergebnisse von *Domar* und *Musgrave* die Besteuerung von riskanten Erträgen in den Kontext der von *Neumann/Morgenstern*-Nutzenfunktionen gestellt³³. Eine solche Nutzenbetrachtung nimmt an, dass risikoscheue Anleger (d.h. solche Anleger, die den Verlust eines Vermögenswerts in einer bestimmten Höhe als bedeutsamer empfinden als einen identischen Gewinn) nur dann eine riskante Investition eingehen, wenn – in finanzieller Hinsicht – das Gewinnpotential dieser Investition asymmetrisch höher ist als ihr Verlustpotential³⁴. Die Differenz zwischen dem positiven und dem negativen Potential nennt man die Risikoprämie. Wenn wir weiterhin davon ausgehen, dass die Mehrheit der Anleger eher risikoscheu als risikogeneigt agiert und wenn wir dann das Ergebnis aller riskanten Investitionen in einer Volkswirtschaft konsolidieren, wird der realisierte Gesamtgewinn höher als der realisierte Gesamtverlust sein. Da der Staat – über die Körperschaftsteuer – sich an allen diesen Ergebnissen beteiligt, entsteht eine zusätzliche „Schicht“ von positivem Steueraufkommen. Dieses Aufkommen kann der Staat entweder für Zwecke der Umverteilung oder für die Schaffung öffentlicher Güter einsetzen – die einfachste Möglichkeit bestünde in der schlichten Rückgabe des Gesamtbetrags der Steuer auf Risikoprämien an die Steuerzahler. Dieser Effekt muss den Staaten äußerst attraktiv erscheinen, denn die Steuer auf Risikoprämien bringt dem Fiskus Einnahmen, ohne dass sie das Anlageverhalten der Investoren zu beeinflussen scheint. Für diese gilt immer noch das *Domar/Musgrave*-Ergebnis: sie müssen schlicht den Betrag ihrer Investitionen erhöhen, um ein entsprechendes Nachsteuer-Ergebnis zu erzielen³⁵.

Demgegenüber haben Autoren wie *Konrad*³⁶ und *Weisbach*³⁷ Zweifel am wirtschaftlichen Wert der Risikoprämie für das Steueraufkommen geäußert. Sie beziehen sich auf die Tatsache, dass der Staat auf dem Markt diese Risikoprämien den privaten Investoren ohne jede Gegenleistung abkaufen könne, da der Staat insgesamt nicht nur als „stiller Teilhaber“ im Hinblick auf riskante Investitionen agiere, sondern zugleich als „Versicherer“ von der Tatsache profitiere, dass er in der Lage ist, Risiken über die gesamte Wirtschaft mittels der Körperschaftsteuer zu aggregieren³⁸. Diese Feststellung gilt in der Tat bei der Prüfung

31 H. Ault/B. Arnold, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis³ (2010), 292 ff.; zur Legitimation dieser Beschränkungen s. *Shaviro* (FN 3), 15.

32 Schön (FN 6), 243; H. Luckhaupt/M. Overesch/U. Schreiber, The OECD Approach to Transfer Pricing: A Critical Assessment and Proposal in: Konrad/Schön, Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics (2012) 112 ff.

33 M.A. Allingham, 32 Zeitschrift für Nationalökonomie (1972), 205; Buchholz/Konrad (FN 7), 3; Feldstein (FN 27), 756; Stiglitz (FN 27), 264.

34 E. Komil/D. Schneidler, Utility Theory with Uncertainty, in:

Arrow/Intriligator, Handbook of Mathematical Economics, Bd. 4 (2008), 1811; R.C. Merton, On the Microeconomic Theory of Investment under Uncertainty, in: Arrow/Intriligator, Handbook of Mathematical Economics, Bd. 2 (2007), 603.

35 Für eine behaviouristische Kritik dieses Ergebnisses s. J.R. Brooks, 66 Tax Law Review (2013), 269.

36 K.A. Konrad, 16 Geneva Papers on Risk and Insurance Theory (1991) 167.

37 S. FN 28.

38 W. Richter, 55 Journal of Economics (1992), 102.

eines volkswirtschaftlichen Gesamtgleichgewichts, doch kann dies die tatsächliche Existenz einer positiven Aufkommenseffekte nicht aus der Welt schaffen. Wie *Stiglitz*³⁹ und *Devereux*⁴⁰ ausgeführt haben, beobachten wir hier den seltenen Fall einer Wertübertragung zwischen dem Privatsektor und dem öffentlichen Sektor, in dem die privaten Akteure nichts verlieren, während der öffentliche Sektor tatsächliche Einnahmen erzielt.

Natürlich erweisen sich diese Staatseinnahmen in der Tat als „wertlos“, wenn sie in einem zweiten Schritt einfach den privaten Akteuren zurückgegeben werden. Dennoch kann es zu einem Mehrwert aus der Produktion öffentlicher Güter kommen, die private Akteure eben nicht auf freiwilliger Basis ins Werk setzen würden, oder aus Umverteilungsmaßnahmen, die den sozialen Wohlstand insgesamt fördern können⁴¹. Vor diesem Hintergrund erscheint die Aussage sinnvoll, dass die Existenz einer Risikoprämie, in der sich die Risikoaversion der (meisten) Investoren wieder spiegelt, tendenziell zu positiven Steuereinnahmen für den Staat führt. Dies gilt insbesondere dann, wenn das jeweilige Risiko einzelfallspezifisch ist und es nicht darum geht, dass große systemweite Schocks die Wirtschaft insgesamt beschädigen und die Unternehmensgewinne „durch die Bank“ unter der Grenzrate der risikofreien Anlage enden. In dem letztgenannten Fall würde das steuerliche Risiko diejenigen Personengruppen treffen, die bisher auf der Ausgabenseite des Staats von dem positiven Aufkommen aus der Besteuerung von Risikoprämien profitiert haben⁴².

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass es drei Gründe für einen Steuerstaat gibt, ein besonderes Interesse an der Besteuerung riskanter Investitionen zu zeigen:

- Die Verweigerung des vollständigen Verlustausgleichs, namentlich die Begrenzung von Verlustrückträgen und der Verzicht auf eine negative Einkommensteuer tragen dazu bei, dass der Fiskus nicht symmetrisch an der nachteiligen Realisierung von privatwirtschaftlichen Risiken teilnimmt.
- Das Problem der „verdeckten Immaterialgüter“, das dazu führt, dass inframarginale Gewinne aus ökonomischen Renten als zufälliges Ergebnis einer Risikotragung deklariert werden.
- Die Existenz von Risikoprämien auf der Seite von risikoscheuen Anlegern, die ein statistisch höheres Gewinnpotential als Verlustpotential bei Durchsicht aller in einer Volkswirtschaft durchgeführten riskanten Investitionen erkennen lassen.

2. Die internationale Situation

a) Besteuerung von Betriebsstätten

Die geschilderte Interessenlage der beteiligten Staaten erhält eine zusätzliche Dimension, wenn man auf die internationale Besteuerung von riskanten Investitionen blickt⁴³. In diesem Zusammenhang erscheint es sinnvoll, zunächst das Beispiel eines Einheitsunternehmens zu betrachten, dessen Geschäftsleitung in Land A residiert und das eine riskante Investition in einer Betriebsstätte in Land B durchführt. Dabei sollen an dieser Stelle alle Fragen ausgeblendet bleiben, die sich mit vertraglichen oder fiktiven Transaktionen zwischen verschiedenen unabhängigen oder verbundenen Unternehmen und Unternehmensteilen beschäftigen. Diese werden in den Abschnitten III und IV behandelt.

Wie wird der Quellenstaat, d.h. der Belegenheitsstaat der Betriebsstätte, die Risiken aus dieser Investition behandeln? Angesichts der oben genannten Merkmale der Besteuerung von riskanten Einkommen wird der Quellenstaat mit hoher Wahrscheinlichkeit von den erhöhten Risiken einer Investition profitieren. Zwar bleiben alle genannten Argumente, die sich auf die Besteuerung von Risikoprämien und die Abgrenzung zwischen Risiken und verdeckten Renten beziehen, unverändert. Doch spielt das Argument, das sich auf das Fehlen einer vollständigen Steuerkompensation bei Geschäftsverlusten gründet, in besonderem Maße in die Hände des Quellenstaats. Dies hat seinen Grund in den Wirkungen des Territorialitätsprinzips.

Der Quellenstaat hat – nach allgemeinen Regeln des Völkerrechts – das Recht, die auf seinem Hoheitsgebiet erzielten Erträge zu besteuern⁴⁴. Dies führt in einem ersten Schritt dazu, dass der Quellenstaat in der Lage ist, ein positives Ergebnis inländischer Investitionen zu belasten. Auf der anderen Seite wird der Quellenstaat nicht zur Gewährung von steuerlichen Ausgleichszahlungen verpflichtet, wenn die Investition scheitert. Diese Asymmetrie wird nun dadurch verstärkt, dass der Quellenstaat weder nach innerstaatlichem Recht noch nach Völkerrecht verpflichtet ist, einen Verlustausgleich zu bieten, wenn der Steuerpflichtige aus Investitionen außerhalb des Quellenstaats, namentlich im Wohnsitzstaat, negative Einkünfte erzielt. Natürlich kann dieser Verrechnungsausschluss durch den Quellenstaat sich aus Sicht des Investors *ex ante* als ein Anreiz gegen grenzüberschreitende Investitionen darstellen, doch bringt es dem Quellenstaat selbst *ex post* tendenziell höhere Steuereinnahmen. Der Quellenstaat partizipiert eben faktisch nur am Gewinnpotential und nicht am Verlustpotential. Im Binnenmarkt der Europäischen Union erweist sich dies als rechtlich relevantes Hindernis für die Niederlassungsfreiheit von Unternehmen⁴⁵, doch hat der EuGH diese diskriminierende

39 J.E. Stiglitz, *Economics of the Public Sector*³ (2000), 590.

40 M.P. Devereux, *Taxing Risky Investment*, Oxford University Centre for Business Taxation (2009), WP 09/19.

41 Allingham (FN 33), 217.

42 J. Bankman/T. Griffith, 47 *Tax Law Review* (1992), 395.

43 Grundlegend Kane (FN 8), 873 ff.

44 M. Kobetsky, *International Taxation of Permanent Estab-*

lishments (2011), 24.

45 W. Schön in: Hinnekens/Hinneken, *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, in FS Vanistendael (2008), 813.

Wirkung mit dem „Territorialitätsprinzip“ gerechtfertigt⁴⁶. Das bedeutet im Ergebnis: Je höher das Risiko ist, das mit inländischen Investitionen ausländischer Investoren verbunden ist, desto höher sind auch die möglichen Einnahmen für den Quellenstaat.

Anders ist die Situation für den Wohnsitzstaat. Dies liegt zunächst an der Tatsache, dass dieser im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in der Regel das weltweite Einkommen des Investors besteuert und damit eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnen aus verschiedenen Quellen in verschiedenen Ländern ermöglicht⁴⁷. Dem Welteinkommensprinzip entspricht es auch, bei Verlusten aus riskanten Investitionen im Ausland die Verrechnung mit im Inland (oder in Drittstaaten) erzielten Gewinnen zu ermöglichen. Daher ist der Wohnsitzstaat vom Verlustrisiko einer Auslandsinvestition im Ausgangspunkt stärker berührt als der Quellenstaat. In Bezug auf das Gewinnpotential einer Investition ist das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates allerdings weitgehend durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt, die entweder den Wohnsitzstaat zur Anrechnung von Steuern aus dem Quellenstaat verpflichten oder eine Befreiung der in der Betriebsstätte erzielten Erträge anordnen. Diese „Asymmetrie“ in Bezug auf das Steueraufkommen im Wohnsitzstaat hat viele Staaten veranlasst, das Anrecht ansässiger Steuerpflichtiger auf eine Verrechnung von Auslandsverlusten mit Inlandsgewinnen zu beschränken⁴⁸. Dies gilt insbesondere dann, wenn abkommensrechtlich die „Freistellungsmethode“ für die korrespondierenden ausländischen Gewinne vereinbart worden ist⁴⁹.

Diese Rechtslage kann sich auf die Bereitschaft der Steuerpflichtigen auswirken, ihr Geld im Ausland zu investieren: kommt es nämlich zu einem Totalverlust der ausländischen Investitionen, so sind vielfach sowohl der Quellenstaat und der Wohnsitzstaat berechtigt, eine Verlustverrechnung zu verweigern: der Wohnsitzstaat wird auf die „Befreiung“ der Betriebsstätteinkünfte verweisen, der Quellenstaat wird auf das Fehlen verrechnungsfähiger positiver Einkünfte auf seinem Hoheitsgebiet pochen⁵⁰. Das Gesamtergebnis steht im Gegensatz zum Leistungsfähigkeitsprinzip, das auf eine Einmalberücksichtigung aller Gewinne und Verluste im Rahmen einer synthetischen Einkommensbesteuerung gerichtet ist und insoweit das Verbot von Doppelbesteuerungen ergänzt. Dennoch hat auch für die Europäische Union der Europäische Gerichtshof im Grundsatz akzeptiert, dass Wohnsitzstaaten im Rahmen der „Freistellungsmethode“ sowohl ausländische Gewinne und als auch ausländische Verluste für irrelevant im Rahmen der inländischen Besteuerung erklären können⁵¹. Nur wenn diese Verluste im Quellenstaat „endgültig“ nicht mehr verrechnet werden können, sei der Wohnsitzstaat verpflichtet, seine inländischen Regeln über die Verlustverrechnung auf Verluste in befreiten Betriebsstätten auszudehnen.

Vor diesem Hintergrund sind sowohl der Wohnsitzstaat als auch der Quellenstaat daran interessiert, die Steuerhoheit über Erträge aus riskanten Investitionen zu erhalten. Der einzige Unterschied liegt in der Tatsache, dass der Wohnsitzstaat im innerstaatlichen oder supranationalen Kontext verpflichtet sein kann, eine Kompensation für ausländische Verluste zu gewähren, während der Quellenstaat dazu nicht verpflichtet ist. Für beide Staaten gilt weiterhin, dass sie alle Beschränkungen der inländischen Verlustverrechnung (vor allem zeitliche und betragsmäßige Grenzen für Verlustvortrag und -rücktrag) auch im internationalen Kontext zur Anwendung bringen können. Bedenkt man zusätzlich das Interesse beider Staaten an einer Besteuerung von Risikoprämien und „verdeckten Immaterialgütern“, so ist evident, dass Wohnsitzstaat und Quellenstaat daran interessiert sein können, steuerlich am Ergebnis riskanter Investitionen zu partizipieren.

b) Besteuerung von verlustträchtigen Tochtergesellschaften

Die Lage ist ein wenig, aber nicht grundlegend anders, wenn die grenzüberschreitende Investition im Wege der Gründung einer inländischen Tochtergesellschaft erfolgt, die ihrerseits wiederum als inländischer Steuerpflichtiger Regeln des Investitionsstaates unterliegt. Aus der Sicht der Quellenstaats ist die Situation wiederum vorteilhaft, da er über das Recht verfügt, die Gewinne dieser Tochtergesellschaft zu besteuern, während etwaige Verluste mangels verrechnungsfähiger Gewinne dieses Konzerngliedes typischerweise außer Betracht bleiben. Darüber hinaus haben Verluste oder Gewinne der Muttergesellschaft oder anderer Gruppenmitglieder außerhalb des Territoriums des Quellenstaates keine Bedeutung für die Besteuerung dieser Tochtergesellschaft.

Was den Wohnsitzstaat des Anlegers (eines einzelnen Aktionärs oder einer Muttergesellschaft) angeht, so kommt es zunächst darauf an, ob die Ausschüttung von Gewinnen der im Quellenstaat ansässigen Tochtergesellschaft als Dividende im Wohnsitzstaat der vollen Besteuerung unterliegt (so in den Vereinigten Staaten), ob ein ermäßigter Steuersatz angewandt wird (so in Deutschland für Portfolio-Aktionäre) oder der Empfänger vollständig oder ganz weitgehend befreit ist (so in Deutschland für Schachtelbeteiligungen). Da ausländische Verluste nicht an die Gesellschafter „ausgeschüttet“ werden können, gibt es umgekehrt keine unmittelbaren Auswirkungen der Verluste auf Ebene des Tochterunternehmens auf die steuerliche Situation der Muttergesellschaft. Dennoch kann ein indirekter Effekt auf die Steuer im Wohnsitzstaat des Gesellschafters eintreten, wenn diese Verluste sich auf den Wert der Beteiligung in der Hand der Anteilseigner auswirken. Diese Frage der steuerlichen Relevanz einer „Teilwertabschreibung“ auf grenzüberschreitende Beteiligungen wird in verschie-

46 EuGH v. 15.5.1997 RS. C-250/95 (Futura Participations SA u. Singer) Rz. 18-22.

47 Kane (FN 8), 878.

48 Kane (FN 8), 902.

49 Zum Meinungsstreit über die Auswirkungen der Freistel-

lungsmethode auf die Verlustverrechnung s. R. Ismer in: Vogel/Lehner, DBA⁶ (2014), Art. 23 OECD-MA Rz. 52 ff.

50 S. auch die Mitteilung der Europäischen Kommission v. 19.12.2006 KOM(2006)824 endg.

51 EuGH v. 15.5.2008 RS. C-414/06 (Lidl Belgium) Rz. 27-53.

denen Jurisdiktionen unterschiedlich beantwortet. Während es in Deutschland deutliche Beschränkungen für die Verrechnung von Kapitalverlusten aus Aktien gibt (§ 3c Abs. 2 EStG, § 8b Abs. 3 KStG), führt in den USA das Prinzip der weltweiten Besteuerung zur steuerlichen Anerkennung dieser Wertminderungen. Unabhängig von diesen Details ist der Quellenstaat wiederum der „Gewinner“, wenn es um die steuerlichen Auswirkungen riskanter Investitionen in seinem Hoheitsgebiet kommt, denn eine solche Teilwertabschreibung auf die Beteiligung findet in keinem Fall innerhalb seiner Hoheitsgewalt statt.

III. Risikotragung zwischen unabhängigen Unternehmen im internationalen Steuerrecht

1. Risiko und Einkommensbegriff

Das aktuelle internationale Steuersystem basiert auf der Annahme, dass die Besteuerung von Konzernen und damit auch von Einkünften aus konzerninternen Leistungsverhältnissen am Vorbild der Besteuerung von unabhängigen Unternehmen ausgerichtet wird. Dies beruht auf zwei sich ergänzenden Regelwerken:

Erstens wird in den Zuteilungsregeln über grenzüberschreitende Einkünfte (Einkünfte aus Produktion, Handel und Dienstleistungen, Einkünfte aus gewerblichen Betriebsstätten, Zahlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) nach dem OECD-Musterabkommen und der meisten Einzelabkommen nicht zwischen den Fällen unterschieden, in denen der jeweilige Geschäftspartner ein verbundenes Unternehmen oder ein unabhängiger Dritter ist. Es gibt keine speziellen Zuteilungsregeln für konzerninterne Zinsen, konzerninterne Lizenzgebühren, konzerninterne Kaufpreiszahlungen, Dienstleistungsentgelte und dergleichen⁵².

Zweitens werden die Bedingungen der konzerninternen vertraglichen Beziehungen dem Fremdvergleichstest nach Art. 9 OECD-Musterabkommen unterworfen, der dazu bestimmt ist, für gleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen zu sorgen. Beide Grundsätze sorgen gemeinsam dafür, dass die steuerlichen Risikoregeln innerhalb von Konzernen denen zwischen unabhängigen Geschäftspartnern gleichen.

Vor diesem Hintergrund erscheint es sinnvoll, zunächst einen Blick auf die steuerliche Behandlung der Risikoallokation zwischen unabhängigen Unternehmen zu werfen, bevor man eine sinnvolle Aussage über die Überlegungen der OECD treffen kann, den Ermessensspielraum der Konzerngesellschaften im Hinblick auf Risikoverteilungen im Konzern zu beschränken.

Ausgangspunkt der Analyse ist die Tatsache, dass unabhängige Unternehmen als eigenständige Steuerpflichtige im Hinblick auf ihre jeweiligen Einkommen besteuert werden. Das bedeutet in erster Linie, dass die Einkommensteuer eine *ex-post*-Perspektive einnimmt: Wenn das Ergebnis einer riskanten Transak-

tion fest steht, wird der Gewinner mit seinen Gewinnen besteuert und der Verlierer wird für seinen Verlust die Möglichkeit einer Verrechnung mit anderen positiven Einkünften suchen. Im Gegensatz zu einer Sollertrag-Steuer auf das Nettovermögen oder einer Steuer auf der Grundlage einer fiktiven Kapitalrendite richtet sich das geltende Einkommensteuerrecht nach dem Ergebnis eines zufälligen Pfades: Weder die Steuerzahler noch die Steuerverwaltung wissen *ex ante*, welche von den beteiligten Parteien steuerlich *ex post* begünstigt oder belastet werden wird⁵³.

Das individuelle Einkommen der beteiligten Steuerpflichtigen ist seinerseits das wirtschaftliche Ergebnis der von den Parteien eingegangenen Verpflichtungsgeschäfte und Erfüllungshandlungen, d.h. die Summe der Einnahmen und Ausgaben, die diesen Parteien dadurch entstanden sind, dass sie ihre Rechte und Pflichten aus den geschlossenen Verträgen zwischen ihnen als Subjekten des Privatrechts wahrgenommen haben⁵⁴. In diesem Zusammenhang akzeptiert die Einkommensbesteuerung im Grundsatz die Risikoallokation zwischen unabhängigen Parteien⁵⁵. Wenn ein Hersteller eine Vertriebsvereinbarung mit einem unabhängigen Handelsunternehmen eingeht, können sie für die Aufteilung des Marktrisikos in vielfältiger Weise Arrangements treffen: Die Herstellerfirma kann eine feste Warenmenge an die Vertriebsgesellschaft verkaufen und damit das Marktrisiko vollständig auf diese Vertriebsgesellschaft abwälzen. Dieser kann ebenso vertraglich eine feste Gegenleistung für ihre Dienstleistung versprochen werden, so dass das Marktrisiko auf der Ebene des Herstellers verbleibt. Die Parteien können auch für Zwischenlösungen votieren, z.B. einen Kommissionsvertrag eingehen, bei dem beide Vertragspartner an der erfolgreichen Durchdringung des Marktes jeweils proportional partizipieren. Ähnliche vertragliche Festlegungen können in Bezug auf Forschungs- und Entwicklungsarbeiten getroffen werden (dies ist z.B. der Fall, wenn multinationale Unternehmen eine spezielle Softwareentwicklung an kleine Serviceunternehmen auslagern) oder im Rahmen von Produktionsverträgen vereinbart werden (z.B. bei Lohnfertigung in Entwicklungsländern). In allen diesen Fällen führt die vertragliche Regelung über das Leistungsentgelt zugleich in eine inhaltliche Zuordnung der Risiken und Chancen einer Investition. Es gilt der Grundsatz: Das steuerpflichtige Einkommen folgt der vertraglichen Risiko- und Chancenverteilung. Dieses Ergebnis ist nicht nur kompatibel mit dem traditionellen Konzept des Einkommens nach der Reinvermögenszugangstheorie, sondern auch mit den Ergebnissen von *Domar* und *Musgrave*, dass eine lineare Steuer auf das *ex post*-Einkommen aus einer Investition zu einer effizienten Beteiligung des Staates führt.

2. Personale und territoriale Zuordnung von Einkünften

Die Einkommensteuer ist auf die Mehrung oder Minderung des Reinvermögens einer bestimmten Person ausgerichtet. Objekt der Besteuerung ist nicht eine

⁵² Schön (FN 6), 230.

⁵³ Anders bei konstanter Anpassung des jeweiligen Portfolios (Kaplow, 47 National Tax Journal (1994), 793).

⁵⁴ Schön, StuW 2005, 248.

⁵⁵ Bullen (FN 8), 486.

Transaktion oder eine Investition als solche, sondern das aus diesen Transaktionen oder Investitionen durch einen bestimmten Steuerpflichtigen erzielte Nettoeinkommen. Daher richtet sich der steuerrechtliche Rahmen nach den für die beteiligten Steuerzahler anwendbaren Vorschriften des nationalen und des internationalen Steuerrechts. Wenn der Verkäufer einer Ware sich in Staat A und der Käufer der Ware sich in Staat B befindet, wird jede der beiden Parteien nach den Regeln ihres jeweiligen Wohnsitzstaats steuerlich erfasst. Insofern begründet die persönliche Zuordnung von Einkünften zu den Vertragspartnern in der Regel zugleich eine territoriale Zuordnung der Besteuerungsrechte an diesen Einkünften an den Wohnsitzstaat.

Es muss jedoch beachtet werden, dass diese personale Zuordnung von Einkommen nur den ersten von zwei Schritten bildet, die zur endgültigen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Ländern führen⁵⁶. Auf einer zweiten Ebene muss nämlich entschieden werden, ob unabhängig von der Ansässigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen in Bezug auf ein territorial definiertes Einkommen dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zukommen soll. Es ist Aufgabe der beteiligten Staaten, festzulegen, ob eine an der Belegenheit der Einkunftsquelle ausgerichtete Aufteilung der Besteuerungsrechte die vorgenannte personale Zuordnung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat ersetzen soll.

Die steuerliche Rechtslage zwischen Produzenten und Vertriebsunternehmen ist ein gutes Beispiel für die Zweistufigkeit dieser Problematik. Wenn die Parteien vereinbart haben, dass das volle Marktrisiko mit allen Chancen und Verlusten von dem (ausländischen) Hersteller getragen werden sollen, ergibt sich bei Erfolg der Investition eine ganz erhebliche Allokation des entstandenen Gewinns an dieses ausländische Produktionsunternehmen. Dessen Ansässigkeitsstaat profitiert dann von der personalen Allokation des Einkommens zwischen den Vertragsparteien. Unabhängig von dieser personalen Zuordnung handelt es sich aber doch zweifelsfrei um Einkommen, das aus dem Land bezogen wird, in dem der Vertrieb stattfindet und eine günstige Marktsituation genutzt wird. Daher muss auf einer zweiten Ebene geklärt werden, ob der Quellenstaat berechtigt sein soll, den ausländischen Hersteller zu inländischen Ertragsteuern heranzuziehen. Nach dem Gehalt der meisten heutigen Doppelbesteuerungsabkommen, die das Quellenstaatsprinzip bei gewerblichen Lieferungen und Leistungen weitgehend ausschließen, ist das nicht der Fall. Nur wenn der Hersteller eine Betriebsstätte im Quellenstaat unterhält (und nur insoweit als die Gewinne dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können) ist der Quellenstaat in der Lage, die Gewinne aus der erfolgreichen Transaktionen auf dem Markt seines Territoriums steuerlich zu belasten.

Dies ist der wahre Hintergrund für die anhaltende Debatte über die Reichweite der Definition einer Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-Musterabkommen und insbesondere das Konzept des abhängigen Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen, das namentlich für die Nutzung von „Kommissionärsstrukturen“ und ähnliche Vertriebsmodelle genutzt worden ist⁵⁷. Der weitgehenden Zuteilung des Marktrisikos an den ausländischen Hersteller im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung kann nach gegenwärtiger Rechtslage der Quellenstaat nur dann entgegentreten, wenn sich zeigen lässt, dass der Kommissionär nichts anderes als ein abhängiger Agent der ausländischen Hauptverwaltung ist. Eine noch weiter reichende Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf alle Einkünfte aus entgeltlichen Lieferungen und Leistungen würde hingegen für steuerliche Zwecke die vertragliche Risikoallokation zwischen ausländischen und inländischen Vertragspartnern weitgehend für irrelevant erklären. Ein weiteres Beispiel für die gedankliche Sonderung von personaler und territorialer Zuordnung sind konzerninterne Versicherungsunternehmen. Die Risikoallokation an ein verbundenes Versicherungsunternehmen in einem Niedrigsteuerland besitzt einen spürbaren Steuereffekt, da die Einkünfte dieses Versicherungsunternehmens aus Leistungen an andere Gruppenmitglieder nach internationalem Steuerrecht nur in seinem Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Formuliert man hingegen die internationalen Verteilungsvorschriften dahin, dass Gewinne aus Versicherungsleistungen dort besteuert werden, wo die versicherte Person oder die versicherten Vermögenswerte belegen sind, würde das Interesse von multinationalen Gesellschaften an diesen *captive insurance companies* mit einem Schlag verschwinden.

Man muss jedoch beachten, dass sich die Einführung der Quellenbesteuerung für Einkünfte aus grenzüberschreitenden Lieferungen und Leistungen nicht notwendig auf Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen beschränken würde. Dies unterscheidet eine generelle Quellenregel von der bloßen „Nichtanerkennung“ von vertraglichen Risikoallokationen im Konzern. Eine vollständige Änderung der internationalen Zuteilungsregeln würde durchaus über den besonderen Fall von Transaktionen innerhalb der multinationalen Gruppen hinausgehen. Dieser Schritt würde dann auch Geschäfte zwischen unabhängigen Vertragspartnern erfassen und dabei auch eine Neuordnung der Besteuerungsrechte einschließen, die nichts mit Fragen der Risikoverteilung zu tun hat. Das führt an dieser Stelle zu dem Schluss, dass man zunächst einen Blick auf die möglichen Besonderheiten der Risikoverteilung in Unternehmensgruppen werfen und ihre Auswirkungen auf die personale und territoriale Zuordnung von Einkünften richten muss, bevor man in grundstürzender Weise neue Zuteilungsregeln für Einkünfte aus gewerblichen Produktions-, Handels- und Dienstleistungserlöse im Allgemeinen formuliert.

⁵⁶ Schön, British Tax Review 2010, 554; Schön (FN 6), 230.

⁵⁷ B.M. Angus, Tax Management International Journal (2012), 269; L. Verdone, 18 International Transfer Pricing

Journal, Heft 2 (2011); s. nunmehr grundlegend J.F. Avery Jones/J. Lüdicke, 6 World Tax Journal (2014), 203.

IV. Verbundene Unternehmen im Internationalen Steuerrecht

1. Personale und territoriale Zuordnung von Einkünften

Im vorausgehenden Abschnitt konnte festgehalten werden, dass in Bezug auf unabhängige Unternehmen die Verteilung der Besteuerungsrechte auf die beteiligten Länder einem zweistufigen Ansatz folgt: Zunächst muss geprüft werden, in welcher Höhe die realisierten Einkünfte auf die an einem Geschäft beteiligten Steuerpflichtigen entfallen; auf einer zweiten Ebene müssen die Besteuerungsrechte für die betroffenen Staaten auf der Grundlage der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht dieser Steuerpflichtigen festgelegt werden. Es bietet sich an, diese zweistufige Betrachtung auch auf verbundene Unternehmen anzuwenden.

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Art. 9 OECD-Musterabkommen hat zur Folge, dass die oben beschriebenen Regeln für unabhängige Unternehmen auch für verbundene Unternehmen Geltung beanspruchen können. Es kommt zunächst zu einer personalen Allokation der Einkünfte aus risikoreichen Aktivitäten an die selbständig rechtsfähigen und gesondert steuerpflichtigen Mitglieder der multinationalen Gruppe. Dennoch sollte man nicht einfach davon ausgehen, dass damit das letzte Wort über die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten gesprochen ist. Vielmehr ist das Ergebnis der Verrechnungspreiskontrolle aus steuerpolitischer Sicht nur der Ausgangspunkt für weitere Überlegungen zu einer fairen und effizienten Besteuerung durch die beteiligten Staaten.

Die gegenwärtige Arbeit der OECD über die Regeln der internationalen Besteuerung im Zeitalter von *Base Erosion and Profit Shifting* zielen darauf ab, bei der Zuweisung der Besteuerungsrechte weniger Gewicht auf die vertraglichen Rechte und Pflichten der beteiligten Steuerpflichtigen und mehr Gewicht auf die realwirtschaftlichen Aktivitäten der beteiligten Konzernunternehmen zu legen⁵⁸. Entgegen den Besteuerungen der OECD reicht diese steuerpolitische Forderung allerdings über eine Verfeinerung der aktuellen Verrechnungspreiskontrolle hinaus. Denn der Fremdvergleichsgrundsatz wählt gerade die vertraglichen Rechte und Pflichten der Beteiligten als konzeptionellen Ausgangspunkt für die Zuweisung der Besteuerungsrechte und prüft diese Vereinbarungen im Hinblick auf ihre betriebswirtschaftliche Angemessenheit. Eine allgemeine Besteuerung auf der Grundlage von „realwirtschaftlichen Aktivitäten“ verwirklichte demgegenüber ein Konzept, das gerade nicht an den vertraglichen Vereinbarungen seinen Ausgangspunkt nimmt, sondern eine territoriale Zuweisung der Besteuerungsrechte unabhängig davon fordert, welches Gruppenmitglied nach Zivil- und Gesell-

schaftsrecht die Einkünfte aus einer bestimmten Aktivität bezieht. Das Verlangen nach einer stärkeren Betonung von realwirtschaftlichen Aktivitäten zeigt somit Merkmale einer Formelaufteilung, namentlich soweit sich diese Aktivitäten auf die Existenz von „Menschen“ und „Wirtschaftsgütern“ an bestimmten Orten stützen⁵⁹. In den folgenden beiden Unterabschnitten erweist sich dieser Unterschied als von allergrößter Bedeutung: Wir werden in einem ersten Durchgang prüfen, wie weit man den Fremdvergleichsgrundsatz in Bezug auf die vertragliche Verteilung von Risiken treiben kann; in einem zweiten Durchgang sollen weitergehende Spielräume für die Regierungen auf der Grundlage einer modifizierten Verteilung der Besteuerungsrechte für riskante konzerninterne Erträge ausgemessen werden.

2. Personale Zuordnung: Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf riskante Investitionen

a) Unabhängige Aktivitäten innerhalb eines multinationalen Unternehmens

Wer sich mit der Frage der „Anerkennung“ einer Risikoverteilung zwischen Konzernunternehmen befasst, muss in einem ersten Schritt zur Kenntnis nehmen, dass abweichende Risikostrukturen innerhalb eines multinationalen Unternehmens sich nicht erst dann einstellen, wenn Gruppenglieder miteinander vertragliche Vereinbarungen schließen. Die Risikoallokation innerhalb einer Gruppe beginnt vielmehr damit, dass verschiedene Geschäftsaktivitäten (mit unterschiedlichen Risikoprofilen) getrennten Gesellschaften innerhalb des Konzerns zugeordnet werden. Ein Beispiel: Eine deutsche Bank ist vor allem im Privatkundengeschäft tätig und erbringt standardisierte Dienstleistungen sowie einfache Konsumenten- und Mittelstandskredite. Sie verfügt über eine Tochtergesellschaft in London, die auf hoch riskante Aktivitäten im *Investment Banking* spezialisiert ist. Es bestehen keine vertraglichen Beziehungen zwischen diesen verbundenen Unternehmen, die zum Gegenstand einer Kontrolle am Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes gemacht werden könnten (auch keine impliziten Beziehungen wie stillschweigende konzernweite Garantien oder wirtschaftlich relevante Stabsaufgaben der Muttergesellschaft).

Eine Verrechnungspreiskontrolle kann keinen Einfluss auf diese Situation zeitigen, da es keine „Bedingungen“ zwischen den Parteien gibt, die „angepasst“ werden könnten oder müssten: das deutsche Unternehmen wird nach Maßgabe der risikoarmen Erträge von der deutschen Finanzverwaltung besteuert, während die britische Gesellschaft mit ihren hohen Erträgen im Vereinigten Königreich erfasst würde. Die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD akzeptieren diese Situation. Aber es gibt Grenzen: Ein Unternehmen, das konsequent verlustbringende Aktivitäten ausübt,

58 OECD, Addressing BEPS (FN 10), 51: „The main purpose of that plan would be to provide countries with instruments, domestic and international, aiming at better aligning rights to tax with real economic activity“; OECD, Action Plan (FN 16), S. 10; OECD, Guidance (FN 22), Amendments to Chapter VI of the Transfer Pricing Guidelines

Rz. 6.35 ff.

59 Kritisch N. Boidman/M.N. Kande, Tax Notes International v. 16.12.2013, 1026; D. Emick, Tax Management International Journal (2013), 679; K. Singh/A. Mathur, Tax Notes v. 16.9.2013, 1333.

um damit eine Lücke im gesamten Angebotsportfolio des Konzerns zu füllen, kann eine Entschädigung von anderen Gruppenmitgliedern für diesen indirekten Beitrag verlangen⁶⁰.

Es verdient an dieser Stelle Erwähnung, dass jeder formelhafte Ansatz für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen die unterschiedlichen Risikoprofile der beteiligten Mitglieder der Gruppe missachten würde. Die bekannten Aufteilungsfaktoren wie „Umsatz“, „Kapital“ oder „Mitarbeiterzahl/Lohnsumme“ besitzen keine logische Beziehung zum mehr oder weniger riskanten Charakter des zugrunde liegenden Geschäfts. Zwar mag es richtig sein, dass einige dieser Faktoren in entfernter Weise mit der Höhe des Risikos korrelieren (Kapital dient „Risikopuffer“; eine hohe Lohnsumme deutet auf qualitativ hochwertige Mitarbeiter für „das als Risikomanagement“; ein hoher Umsatz kann die erfolgreiche Bewältigung von Absatzmarktrisiken indizieren). Dies ändert aber nichts daran, dass eine Formelaufteilung die einzelnen Risikoprofile der beteiligten Steuerpflichtigen und ihrer Aktivitäten tendenziell verwischen würde. Die Gewinne der Investmentbank würden – entgegen den wirtschaftlichen Realitäten – teilweise der deutschen Privatkundenbank zugeordnet.

b) Vertragliche Risikoallokation im Konzern

aa) Die Gleichstellung mit den unabhängigen Steuerpflichtigen

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, in welchem Umfang die Kontrolle der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Mitgliedern einer Unternehmensgruppe nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes zugleich eine Kontrolle der Risikoverlagerung innerhalb des Gesamtkonzerns einschließt. Einige Fallgestaltungen, in denen die Verlagerung von Risiken innerhalb der Unternehmensgruppe kritisch diskutiert wird, sind bereits benannt worden: konzerninterne Versicherungsunternehmen (*captive insurance*), Auftragsfertigung und Auftragsforschung sowie Kommissionsstrukturen. Die OECD hat diese Thematik in insgesamt vier Texten inhaltlich vertieft. Bereits in der „Vor-BEPS-Ära“ wurden im Allgemeinen Teil⁶¹ sowie in dem Abschnitt über *Business Restructurings*⁶² der Verrechnungspreis-Richtlinien 2010 wesentliche Aussagen formuliert. Hinzu trat der im Jahre 2013 aktualisierte Diskussionsentwurf zum Thema *Intangibles*⁶³. Schließlich wurden Mitte 2014 die *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*⁶⁴ und zum Jahresende 2014 der *Discussion Draft über Risk, Recharacterisation, and Special Measures*⁶⁵ vorgelegt.

Aus der Tatsache, dass unabhängige Unternehmen untereinander Risiken im Rahmen vertraglicher Vereinbarungen verlagern können und diese Verlagerungen von den Steuerbehörden anerkannt werden, ziehen die Richtlinien der OECD den Schluss, dass derartige vertragliche Beziehungen zwischen den Mitgliedern eines multinationalen Konzerns akzeptiert werden müssen, da dies eben die gewünschte Parität zwischen unabhängigen Steuerpflichtigen und solchen Steuerpflichtigen herstellt, die gesellschaftsrechtlich miteinander verbunden sind⁶⁶. Darüber hinaus reicht die bloße Tatsache, dass bestimmte Arten von Transaktionen typischerweise nicht zwischen unabhängigen Parteien vollzogen werden, für sich allein nicht aus, um ihnen die Anerkennung zu verweigern, solange marktangemessene Entgelte gewährt werden⁶⁷. Es ist auch möglich, Wertschöpfungsketten innerhalb eines unter gemeinsamer Kontrolle stehenden Unternehmens zu „fragmentieren“, die zwischen unabhängigen Unternehmen nicht aufgespalten würden⁶⁸.

Auf der anderen Seite bildet der Grundsatz der Gleichbehandlung von verbundenen und unabhängigen Steuerpflichtigen den gedanklichen Ausgangspunkt für Verrechnungspreiskorrekturen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz: Wenn und soweit Bedingungen für konzerninterne Risikoallokationen von den Vereinbarungen abweichen, die (hypothetisch) zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart würden, ermächtigt Art. 9 OECD-Musterabkommen die Steuerbehörden, diese Bedingungen – soweit erforderlich – anzupassen, um die Behandlung wie bei fremden Dritten zu gewährleisten. Der Fremdvergleichsgrundsatz formuliert daher sowohl die Grundlagen für die Anerkennung der vertraglichen Risikoverteilung im Konzern als auch die steuerlichen Grenzen der Vertragsfreiheit zwischen verbundenen Unternehmen⁶⁹. Wenn und soweit unabhängige Parteien im Rahmen ihrer Handlungsoptionen bestimmte Risiken eingehen oder entgelten würden, sind auch verbundene Unternehmen in der Lage, dies mit steuerlicher Wirkung zu tun⁷⁰. Dabei ist es eine Selbstverständlichkeit, dass schriftliche oder sonst formalisierte Vereinbarungen nur dann anerkannt werden können, wenn ihnen das tatsächliche Verhalten der Parteien entspricht⁷¹.

bb) Angemessenheit der Risikokompensation

Das erste und wichtigste Element der Verrechnungspreisanalyse von Risiken betrifft die angemessene Entschädigung eines jeden Gruppenmitglieds für die vertragliche Übernahme dieser Risiken⁷². Es ist allgemein anerkannt, dass kein unabhängiges Unterneh-

60 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 1.70 ff.; OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 94 ff.

61 OECD, TP Guidelines (FN 14), Abschnitt I.

62 OECD, TP Guidelines (FN 14), Abschnitt IX.

63 S. FN 18, Tz. 35.

64 S. FN 22.

65 S. FN 1, Part I.

66 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 1.8 u. Tz. 9.11; *Emick* (FN 59), 681.

67 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 1.11, 9.19 u. 9.36.

68 OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures

(FN 2), Part I Rz. 21.

69 J. Wittendorff, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law (2010), 170; A. Mußelli/A. Mußelli, 15 International Transfer Pricing Journal (2008), Heft 6.

70 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 1.34, 1.36 u. 1.42.

71 OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 1 ff., 43 ff.

72 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 1.45 ff., Tz. 2.31, 2.36, 2.54, 2.86, 9.10 u. 9.39 ff.; OECD, Intangibles (FN 18), Tz. 88; Wittendorff (FN 69), 403 ff.

men eine zusätzliche Verlustgefahr übernehmen würde, ohne auf einer hinreichenden Kompensation zu bestehen. Dabei kann man eine angemessene Entscheidung im Grundsatz auf drei verschiedene Arten vereinbaren:

- Im Grundsatz sollten die vertraglichen Vereinbarungen für jedes Gruppenmitglied auf eine Symmetrie in Bezug auf die zu erwartenden Aufwendungen und zu erwartenden Einnahmen angelegt sein. Soweit ein Mitglied der Gruppe ein erhöhtes Verlustrisiko übernimmt, muss dieser Nachteil durch eine entsprechend erhöhte proportionale Teilnahme am Gewinnpotential der Transaktion oder der Investition kompensiert werden. Ein Beispiel dafür ist die Rolle eines Vertriebshändlers, der einen wesentlichen finanziellen Beitrag zur Markterschließung (z.B. durch die Finanzierung einer großen Marketing-Kampagne) leistet und daher in höherem Umfang am Verkaufserlös beteiligt werden muss als ein bloßer Lagerhalter, der lediglich die Auslieferung der Waren an die Endabnehmer verwaltet⁷³. Ähnliche Argumente können für die Überschussbeteiligung einer F & E-Einheit oder einer Produktionsgesellschaft formuliert werden. Jede Übernahme zusätzlicher Risiken rechtfertigt zugleich den Anspruch auf zusätzliche Teilhabe am Gewinnpotential⁷⁴. Dies ist ein klarer Anwendungsfall des Fremdvergleichsgrundsatzes.
- Ein Sonderfall, in dem die Korrelation zwischen Nutzen und Kosten geprüft werden muss, ist gegeben, wenn mehrere Parteien im Rahmen einer Kostenumlage die jeweiligen Aufwendungen für einen gemeinsamen wirtschaftlichen Erfolg festlegen (*cost contribution arrangement*). Hier verlangt der Fremdvergleichsgrundsatz eine gerechte Verteilung der erwarteten wirtschaftlichen Vorteile auf der Basis der relativen Beiträge, zu denen auch die Übernahme von Risiken gehört⁷⁵.
- Eine weitere Möglichkeit der Kompensation für die Übernahme von Risiken liegt in der Zahlung eines festen Entgelts, dessen Höhe dem Erwartungswert der zusätzlichen Risiken entspricht⁷⁶. Das bekannteste Beispiel ist die Zahlung einer Versicherungsprämie von einem Mitglied der Unternehmensgruppe an eine konzernangehörige Versicherungsgesellschaft. Diese ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz an vertraglichen Vereinbarungen zwischen unabhängigen Parteien und ihren externen Versicherern zu messen.

Es kann nicht genug betont werden, dass die Bewertung der Gewinn- und Verlustchancen im Hinblick auf den Erwartungswert der Gesamtinvestition von größter Bedeutung ist, wenn die Verrechnungspreiskontrolle für Risikoallokationen im Konzern überzeugend durchgeführt werden soll. Obwohl natürlich die Berechnung bestimmter Wahrscheinlichkeiten für bestimmte Ergebnisse außerordentlich schwierig ist⁷⁷,

sollte man sich der Tatsache bewusst sein, dass eine vertragliche „Risikoverschiebung“ genau an dieser Stelle typischerweise in eine vertragliche „Gewinnverlagerung“ münden kann. Dies mag daran liegen, dass die Gewinnchancen ohne synchrone Verlagerung der Verlustrisiken transferiert werden, aber auch darin begründet sein, dass materielle oder immaterielle Vermögenswerte auf andere Gruppenmitglieder ohne angemessene Gegenleistung übertragen werden, um ökonomische Renten als „riskante“ Einkommen zu verschleiern. Dazu gehören schließlich auch solche Fälle, in denen eine Risikolage erst dann einem Gruppenmitglied zugeordnet wird, nachdem der Eintritt des Gewinns oder Verlusts bekannt oder jedenfalls erkennbar geworden ist⁷⁸. Es lässt sich sagen, dass ein großer Teil der anstößigen Gewinnverlagerungen durch Risikoverlagerungen durch eine klare Analyse dieser Elemente bewältigt werden kann.

cc) Fähigkeit zur Risikoabsorption

Ein weiterer Gesichtspunkt, den die Verrechnungspreisgrundsätze im Hinblick auf die Zuordnung von Risiken adressieren, liegt in der Aussage, dass alle vertraglichen Risikoverteilungen die Fähigkeit einer Partei würdigen müssen, das in Rede stehende Risiko im Eintrittsfall finanziell aufzufangen⁷⁹. Niemand würde sich auf einen Versicherungsvertrag mit einer anderen Partei einlassen und an diese Versicherungsprämien entrichten, wenn der Versicherer nicht über finanzielle Mittel verfügte, die ausreichen, den Schaden im Versicherungsfall tatsächlich zu decken. Niemand würde ein Währungsrisiko mit einer Partei eingehen, die voraussichtlich insolvent wird, wenn das Währungsrisiko sich später realisiert.

Diese Erkenntnis ist nicht nur von Bedeutung für die Zuweisung von Gewinnen zwischen den Gruppenmitgliedern, sondern auch in Bezug auf steuerliche Zuordnung von steuerpflichtigen Gewinnen und Verlusten zwischen den Staaten. Der Grund ist folgender: Wenn die Gegenpartei innerhalb des Konzerns nicht in der Lage ist, das ihr zugeordnete Risiko zu tragen, wird dieses Risiko unweigerlich wieder auf den Versicherten fallen, wodurch dieser einen steuerrelevanten Verlust verzeichnet. Dann kommt es zu einer asymmetrischen Aufteilung des Gewinnpotentials zu der finanziell nicht leistungsfähigen Gegenpartei (z.B. durch den Bezug von Versicherungsprämien in einem Niedrigsteuerland), während das Verlustpotential bei der versicherten Person im Hochsteuerland verbleibt. Dieser Effekt einer asymmetrischen Risikoallokation ist genau das, was in der internationalen Steuerpolitik nicht akzeptiert werden darf.

dd) Kontrolle und Management von Risiken

Die Tendenz der OECD geht eindeutig dahin, dass eine ausgeglichene Kompensation von Risiken nicht

73 OECD Intangibles (FN 18), Tz. 237 ff.; OECD, Guidance (FN 22), Amendments to Chapter VI of the Transfer Pricing Guidelines, Rz. 6.72 ff., 6.75.

74 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 1.47 u. Tz. 1.62.

75 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 8.8 ff.

76 OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures

(FN 2), Part I Rz. 67.

77 S. das Rechenbeispiel bei: A. Glaize et al., 12 Transfer Pricing International Journal, Heft 6 (2011).

78 Bullen (FN 8), 379 ff.

79 Bullen (FN 8), 383 ff.; Wittendorff (FN 69), 407 ff.

ausreichen soll, um einer vertraglichen Risikoverlagerung zwischen Konzerngesellschaften die Anerkennung zu gewähren⁸⁰. Vielmehr kann es darum gehen, der gesamten Transaktion die steuerliche Relevanz zu versagen⁸¹. Ein anderes Konzept, dem die Verrechnungsregeln der OECD zunehmend mehr Gewicht legen, ist mit dem Begriff der „Kontrolle“ oder des „Managements“ von Risiken verbunden⁸². Es wird in den OECD-Grundsätzen angenommen, dass keine Partei bereit ist, ein Risiko zu übernehmen, wenn sie nicht in der Lage ist, mit Hilfe selbst ausgeübter „Kontrolle“ das Risiko zu begrenzen. Von diesem Ausgangspunkt gelangen sowohl der *Discussion Draft* zu den immateriellen Wirtschaftsgütern⁸³ als auch der neue *Discussion Draft* zu den Risiken⁸⁴ zu dem Schluss, dass riskantes Einkommen einer Konzerngesellschaft nicht einfach auf der Grundlage der Inhaberschaft an bestimmten Rechten oder der Bereitstellung von Finanzmitteln für den Erwerb oder die Herstellung von Ertrag bringenden Wirtschaftsgütern zugeordnet werden sollte. Voraussetzung für die Zuordnung von Einkünften sei vielmehr, dass eine beträchtliche Anzahl von Personen auf der Seite der jeweiligen Konzerngesellschaft eine tatsächliche „Kontrolle“ über die jeweiligen Wirtschaftsgüter, d.h. ihrer Erstellung und ihre marktmäßige Verwaltung leistet.

Ein wichtiges Beispiel sind Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, deren Einkünfte einer IP-Holding in einem Niedrigsteuerland zugerechnet werden sollen, welche die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten finanziert und die entstehenden Immaterialgüterrechte erwirbt. Trotz der Übernahme der wirtschaftlichen Risiken aus diesem Forschungs- und Entwicklungsprozess durch die IP-Holding und trotz eines angemessenen Entgelts für die Leistungen der anderen Konzerngesellschaften sollen der IP-Holding die resultierenden Einkünfte nur dann voll zugerechnet werden, wenn sie über eine ausreichend große Gruppe von Mitarbeitern verfügt, welche das „Management“ der Risiken vornimmt. Die Frage ist somit, ob „Kontrolle“ eine taugliche Kategorie bei der steuerlichen Überprüfung von vertraglichen Risikoallokationen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz darstellt. Diese Frage stellt sich nach den ganz neuen Publikationen der OECD vor allem auch deshalb, weil die OECD es für möglich hält, dass der Rechtsinhaber und Finanzier die Kontrollfunktion wiederum anderen Konzerngesellschaften oder außenstehenden Dritten überlassen kann, die ihrerseits natürlich für

diese Funktion angemessen honoriert werden müssen⁸⁵.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es einige Risikokategorien gibt, die ohnehin nicht durch eine der beteiligten Parteien beeinflusst werden können (Fremdwährungsrisiko, politisches Risiko, Inflationsrisiko, etc.), während für andere Risiken eine Partei besser als die andere positioniert ist, um das Risiko zu verwalten, z.B. Schutzmaßnahmen zu ergreifen oder vorhandene Schäden zu minimieren. In der Terminologie von *law and economics* lässt sich dies dahin formulieren, dass die Partei, die „näher“ an der Gefahr steht, als *least cost avoider* die Gefahr auch tragen sollte. Der Fremdvergleichsgrundsatz soll dann folgern: Die Partei, die nicht in der Lage ist, das Risiko zu kontrollieren, würde einen finanziellen Ausgleich für die Übernahme des Risikos verlangen, der höher ist als die Kosten, die der jeweils anderen Partei – dem *least cost avoider* – entstehen würden. Vor diesem Hintergrund könnte man zu dem Schluss kommen, dass der *least cost avoider* sich bei rationaler Abwägung nicht auf ein solches Abkommen einlassen würde⁸⁶.

Trotzdem ist dieses Argument nicht stichhaltig⁸⁷. Zunächst ist es falsch anzunehmen, dass das Ausmaß der „Kontrolle“ eine wichtige Rolle spielt, wenn es um die Anwendung der Verrechnungspreisregeln in einer multinationalen Gruppe geht. Die Theorie des *least cost avoider* ist im Rahmen des Deliktsrechts und nicht im Bereich des Vertragsrechts entwickelt worden⁸⁸. Im Deliktsrecht erscheint es sinnvoll, Anreize zur Senkung von Risiken und zur Verringerung von Schäden dadurch zu setzen, dass etwaige Haftungsverbindlichkeiten der Person zugeschrieben werden, die am besten in der Lage ist, um das Risiko zu bewältigen. Aber dieser Satz gilt nicht unbedingt auch im Vertragsrecht. Vielmehr ist ein großer Teil der vertraglichen Instrumente zwischen unabhängigen Parteien darauf angelegt, aus Effizienzgründen ein bestimmtes Risiko von der Person weg zu verlagern, die der Gefahr am nächsten steht. Ein wichtiger Fall ist die Versicherung: Es ist ganz offensichtlich, dass die versicherte Person in den meisten Fällen der Gefahr sehr viel näher steht und die Risiken in vielen Fällen deutlich besser steuern kann als der Versicherer (z.B. in der Kfz-Versicherung oder in der Krankenversicherung). Dennoch hat der wirtschaftliche Nutzen der Diversifikation zur Gründung von Versicherungsunternehmen auf der ganzen Welt geführt, die kaum in der Lage sind, die ihnen anvertrauten Risiken zu steuern⁸⁹. Ein anderer

80 OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 71 S. 1 f.: „In risk transfers between associated enterprises the risk-return trade-off should not be used on its own to justify the appropriateness of any risk transfer. In particular, a risk transfer not supported by functions should be critically reviewed.“

81 OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 83 ff. („Non-Recognition“).

82 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 1.49, 9.20 f. u. 9.22 ff.; Bullen (FN 8), 391; M. Sullivan, Tax Notes v. 26.8.2013, 858.

83 OECD, Intangibles (FN 18), Tz. 73; C. Silberstein et al., 41 Intertax (2013), 71; zurückhaltend Wittendorff, Tax Notes International v. 30.9.2013, 1330.

84 OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 38, Rz. 54 ff.

85 OECD, Guidance (FN 22), Amendments to Chapter VI of the Transfer Pricing Guidelines, Rz. 6.50 ff.; OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 63.

86 Bullen (FN 8), 394 ff.; OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 61, 72: „This means that risk transfer is likely to happen only if the transferee is well placed or better placed to manage risk than the transferor.“

87 Kritisch auch G. Henshall/G. Smith, 14 Transfer Pricing International Journal, Heft 9 (2013), 7; Wittendorff (FN 69), 170.

88 S. Shavell, Foundations of Economic Analysis of Law (2004), 374.

89 Shavell (FN 88), 257 ff.; R. Cooter/T. Ulen, Law & Economics⁵ (2008), 374.

Fall ist der Aufstieg des Rechtsinstituts der Kapitalgesellschaft: Der Aktionär stellt das Kapital, erntet die Früchte und trägt die Risiken des Kapitaleinsatzes. Die Verfügungsmacht über dieses Kapital wird jedoch zu einem großen Teil auf die Geschäftsleiter in Vorstand und Geschäftsführung verlagert. Dies liegt an den ökonomischen Vorteilen der Arbeitsteilung, welche die Existenz von *principal-agent*-Verhältnissen trotz des einhergehenden Kontrollverlusts grundsätzlich legitimiert⁹⁰.

Der Begriff der „Kontrolle“ verdient daher nicht den zentralen Platz in dieser Analyse, der ihm zunehmend beigemessen wird. Es sollte zurückgeführt werden auf ein Mindestmaß von Sicherungsmechanismen, die regelmäßig zwischen unabhängigen Parteien vereinbart werden, wenn „Risiko“ und „Management“ auseinanderfallen. Diese Garantien beziehen sich im Wesentlichen auf Probleme der *moral hazard* und anderer opportunistischer Verhaltensweisen⁹¹. Ein Versicherungsunternehmen ist nicht bereit, Schäden zu ersetzen, die vorsätzlich durch die versicherte Person verursacht werden. Ein Aktionär wird keine Privatentnahmen von Vermögenswerten oder die eigennützige Verwendung von Unternehmenschancen durch die Geschäftsführung akzeptieren. Darüber hinaus gehört zu jeder Art der Geschäftsbesorgung eine begrenzte Verpflichtung des Auftragnehmers, den Prinzipal über den Geschäftsverlauf zu informieren. Dieser muss seinerseits in der Lage sein, die Agenturbeziehung zu gegebener Zeit zu beenden. Aber dieser Mindestschutz vertraglicher Beziehungen im Rahmen von *agency*-Verhältnissen sollte nicht mit einem weitreichenden und unklaren Begriff der „Kontrolle“ oder des „Risikomanagements“ im Sinne einer überlegenen Steuerungsfähigkeit auf der Seite des Prinzipals vermischt werden⁹². Weder der Aktionär gegenüber dem Manager noch der Versicherer gegenüber dem Versicherten üben einen wesentlichen Einfluss auf die Art und Weise aus, wie diese Personen ihre Angelegenheiten verwalten.

Im Zusammenhang mit der steuerlichen Prüfung von Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen darf nicht übersehen werden, dass die Arbeit der OECD darauf gerichtet ist, zunehmend eine besondere wirtschaftliche Substanz für die Übernahme von Risiken zu verlangen⁹³. Dies bezieht sich vor allem auf Vereinbarungen, in denen hochklassige Forschungseinrichtungen, Produktionsstätten oder Vertriebsstellen vereinbaren, ihre Aufgaben auf Rechnung eines verbundenen Unternehmen durchzuführen, das in einem Niedrigsteuergelände ansässig ist, die Aktivität

aus eigenen Mitteln finanziert und das Risiko des Fehlschlags trägt, aber kaum eine sinnvolle Überwachungsfunktion hinsichtlich der Wertschöpfungskette der jeweiligen Vertragspartner ausübt. Insbesondere scheint die OECD davon auszugehen, dass jede Einheit, die Risiken im Konzern übernimmt, dafür gut ausgestattet sein muss, um die Qualität der Arbeit der „Agenten“ (z.B. durch zahlreiches und gut ausgebildetes Personal am Sitz des Auftraggebers) zu überwachen und strategische Entscheidungen von Zeit zu Zeit selbst zu treffen⁹⁴. Dies überzeugt nicht. Auch unabhängige Parteien beauftragen vielfach Dienstleister, weil sie ihnen vertrauen und sich auf einen begrenzten vertraglichen und gesetzlichen Rahmen bei Leistungsstörungen verlassen können. Niemand würde einen Arzt, einen Rechtsanwalt oder Architekt nur dann beauftragen, wenn er selbst über überlegenes Wissen verfügt, das ihm die „Kontrolle“ der Dienstleister ermöglicht. Vor diesem Hintergrund erscheint der Begriff der „Kontrolle“ gefährlich und irreführend, soweit er über die grundlegenden vertraglichen Einschränkungen für opportunistisches Verhalten (*moral hazard*) der Agenten hinausreicht. Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt nicht eine vollständige oder wesentliche Kontrolle über die Aktivitäten der jeweiligen Auftragnehmer.

ee) Significant People und Risikoallokation

Der Begriff der „Kontrolle“ durch reale Personen wird als relevantes Kriterium für die Zuordnung von Chancen und Risiken bei multinationalen Unternehmen in den jüngsten OECD-Arbeiten offensichtlich angelehnt an das Konzept der *significant people functions* in dem bereits 2008 publizierten OECD-Bericht über die Zuordnung von Gewinnen an Betriebsstätten nach Art. 5 und Art. 7 des OECD-Musterabkommens⁹⁵. In diesem Bericht wird im Kontext der Aufteilung von Einkünften aus risikoreichen Aktivitäten zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte eines einheitlichen Unternehmens die Hypothese entwickelt, dass ein Risiko und die daraus erwachsenden Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen dem Territorium zugeordnet werden sollen, auf dem sie eingegangen (*assumed*) werden, d.h. wo natürliche Personen Entscheidungen darüber treffen, ob ein Risiko eingegangen wird oder nicht.

„(...) the authorized OECD approach attributes to the PE those risks for which the significant functions relevant to the assumption and/or management (subsequent to the transfer) of risk are performed by people in the PE (...)“⁹⁶. „The significant people functions relevant to the assumption of risks are those

90 R. Kraakman et al., *The Anatomy of Corporate Law*² (2009), 35.

91 S. nunmehr OECD, Discussion Draft, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 49 (*Additional Points*) u. Rz. 62.

92 Es bleibt auch unklar, in welchem Umfang „Kontrolle“ u. „Management“ sich auf die strategischen Grundentscheidungen oder das tägliche Management der Investition oder Aktivität beziehen (*Rosalem*, 17 *International Transfer Pricing Journal*, Heft 1 (2010); S. Picciotto, 73 *Tax Notes International* v. 6.1.2014, 16; *Fris et al.* (FN 2), 399 f.).

93 A. Mußelli/A. Mußelli, 16 *International Transfer Pricing Journal* (2009), Heft 4; R. Okten, 20 *International Transfer*

Pricing Journal (2013), Heft 1.

94 OECD TP Guidelines (FN 14), para 9.23 et seq.: „In the context of paragraph 1.49, „control“ should be understood as the capacity to make decisions to take on the risk (decision to put the capital at risk) and decisions on whether and how to manage the risk, internally or using an external provider. This would require the company to have people – employees or directors – who have the authority to, and effectively do, perform these control functions.“.

95 OECD, Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008).

96 OECD, Attribution of Profits (FN 95), Tz. 18 S. 3.

which require active decision-making with regard to the acceptance and/or management (subsequent to the transfer) or those risks. The extent of the decision-making will depend on the nature of the risk involved⁹⁷.

Der Ansatz der OECD im Betriebsstättenbericht legt sehr viel Wert auf die physische Anwesenheit von Personen auf einem Staatsgebiet und deren Rolle innerhalb des organisatorischen Rahmens eines Unternehmens. Insbesondere bringt die Frage nach der Ansässigkeit der „Entscheider“ einen semi-territorialen Aspekt in den Vordergrund, der nicht sinnvoll mit der hergebrachten Prüfung vertraglicher Beziehungen innerhalb multinationaler Unternehmen (und der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes) in Einklang gebracht werden kann. Vielmehr gibt es gute Gründe, der territorialen Präsenz von Personen nicht zu viel Gewicht beizumessen, wenn es um die marktmäßige Begründung von Verrechnungspreisregeln zur Risikoallokation innerhalb eines multinationalen Konzerns geht:

- Dafür lohnt sich zunächst der Hinweis, dass die Relevanz der *key entrepreneurial risk people* aus der Vorbereitungsphase für den Bericht 2008 stammt, in der vor allem die territoriale Gewinnverteilung für Banken und andere Finanzinstitute diskutiert wurde. In diesen Branchen ist die Wertschöpfung sehr stark auf das *know how* und die daraus resultierenden Marktaktivitäten von Börsenhändlern und anderen Führungskräften bezogen⁹⁸. Ihre täglichen *trading*-Entscheidungen beeinflussen maßgeblich den finanziellen Erfolg des Unternehmens. Eine solche Bedeutung von Entscheidungen und Entscheidungsträgern lässt sich in anderen Sektoren der Wirtschaft wie Produktion, Forschung und Entwicklung oder Dienstleistungen nicht nachweisen. Selbst im Zusammenhang mit Betriebsstätten ist dieser personale Ansatz kein Passepartout für eine zutreffende Risikoallokation im Allgemeinen⁹⁹.
- Darüber hinaus hatte der Bericht aus dem Jahre 2008 mit der Schwierigkeit zu kämpfen, dass die Aufteilung des Gesamtgewinns zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte nicht auf eine rechtliche Trennung der beteiligten Unternehmens-einheiten als juristischen Personen des Privatrechts und damit auch auf die Existenz konzerninterner vertraglicher Vereinbarungen bauen konnte, welche die Grundlage für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen bilden und die am Maßstab des Fremdvergleichs überprüft werden können. Der Bericht stellte damals fest, dass die Ergebniszuordnung für unselbständige Betriebsstätten einer anderen Theorie folgen müsse als die Ergebniszuordnung für juristisch getrennte Gesellschaften:

„The factual, legal position in a PE context, on the other hand, is that there is no single part of an enterprise which

legally „owns“ the assets, assumes the risks, possesses the capital or contracts with separate enterprises. (...) It is therefore necessary (...) to develop a mechanism for attributing risks, economic ownership of assets and capital to the hypothetically distinct and separate PE (...)“¹⁰⁰.

Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht überzeugend, die zur Gewinnabgrenzung für Betriebsstätten entwickelten Vorstellungen über *people functions* auf die Anpassung von vertraglichen Vereinbarungen zu übertragen, die zwischen unterschiedlichen juristischen Personen zustande kommen. Es scheint allerdings, dass die ganz neuen Publikationen der OECD wieder stärker die Frage formulieren, welche juristische Einheit welche Risiken eingegangen ist¹⁰¹.

- Das wichtigste Argument gegen eine Gewinnaufteilung auf der Grundlage der physischen Präsenz von Menschen, die „signifikante Funktionen“ ausüben, liegt aber letztlich in der Tatsache, dass diese Menschen, auf deren Entscheidung die Übernahme von Risiken beruht, eben diese Risiken nicht selbst tragen. Daher ist jede Gewinnaufteilung auf der Grundlage der territorialen Präsenz von Angestellten des Unternehmens ein willkürlicher Maßstab. Die ultimativen Risikoträger in einem Unternehmen sind immer die Anteilseigner der Gesellschaft. Sie können ihren Wohnsitz überall in der Welt (und typischerweise nicht alle im selben Land) haben. Vor dem Hintergrund, dass die Aktionäre in den Genuss der beschränkten Haftung kommen, erscheint es allerdings sinnvoll, die territoriale Zuordnung von Risiken auf der Ebene der Gesellschaft selbst anzuordnen und dabei auf das Gesellschaftsvermögen zu schauen, das von den Gläubigern verwertet werden kann, wenn das finanzielle Risiko sich verwirklicht oder ein Wirtschaftsgut entwertet wird. In einer einzelnen Kapitalgesellschaft sind alle Vermögenswerte dieses Unternehmens ihr zuzurechnen und daher auch alle Risiken dieser Einheit zugeordnet. Innerhalb eines multinationalen Konzerns wird das Gesamtvermögen der Gruppe über die Trennung von juristischen Personen aufgespalten; dies führt im Wesentlichen zu einer Risikozuteilung an diejenigen juristischen Personen, die bestimmte Risiken aufgrund vertraglicher Vereinbarungen innerhalb des multinationalen Konzerns und gegenüber Dritten übernommen haben und deren Vermögenswerte für diese Risiken haften¹⁰². Dies ist besonders dann wichtig, wenn an den einzelnen Konzerngesellschaften unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse bestehen (z.B. durch Minderheitsaktionäre) und/oder wenn die Konzerngesellschaften unterschiedlichen Gläubigern verpflichtet sind. Vor diesem Hintergrund spielen privatrechtliche Kategorien wie „Rechtsinhaberschaft“, „Finanzierung“ und „Vertrag“ zu Recht eine wesentliche Rolle bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, da eben diese privatrechtlichen Vereinbarungen zugleich den wirt-

97 OECD, Attribution of Profits (FN 95), Tz. 25.

98 OECD, Attribution of Profits (FN 95), Part II. Special Considerations for Applying the Authorized OECD Approach to Permanent Establishments (PEs) of Banks.

99 Schön in: Lüdiche, Besteuerung von Unternehmen im Wandel, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 32

(2007), 71.

100 OECD (FN 95), 17 u. 97 ff.

101 OECD, Guidance (FN 22), Rz. 6.62 ff.

102 Kraakman (FN 90), 9 ff.

schaftlichen Grundstein der Ertrags- und Risikoverteilung im weiteren Sinne bilden¹⁰³.

Man kann sich die den neuen Arbeiten der OECD zugrunde liegenden Spannung zwischen den bisherigen Zentralbegriffen „Rechtsinhaberschaft“, „Finanzierung“ und „Vertrag“ auf der einen Seite und „reale wirtschaftliche Aktivitäten“ auf der anderen Seite vor allem dann klar machen, wenn man sich die Frage stellt, in welchem Maße Einkommen, das privatrechtlich eindeutig einer bestimmten Person (mit Sitz in einem Niedrigsteuerland) zugeordnet werden kann, dem Steuerzugriff durch den Sitzstaat unterliegt, sobald alle Wertschöpfungsbeiträge anderer Konzerngesellschaften zu marktüblichen Konditionen vergütet worden sind. Bei korrekter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der Regeln über internationale Verteilung von Besteuerungsrechten kommt man zu dem Schluss, dass die privatrechtliche Finanzierung und Verfügungsmacht über die Ertrag bringenden Wirtschaftsgüter die wichtigste Rolle bei der Zuordnung dieser Einkünfte spielt. Begriffe wie „Entscheidungssträgerschaft“, „Kontrolle“ oder „wirtschaftliche Aktivität“ sind für die Zuordnung des Residualgewinns demgegenüber zweitrangig. Es muss daher bedenklich stimmen, wenn die OECD es für möglich hält, dass diese Kompensationleistungen an verbundene Unternehmen letztlich den kompletten Betrag der Einkünfte dem Zugriff des Rechteinhabers entziehen können¹⁰⁴.

c) Risikoprämien innerhalb multinationaler Unternehmen?

Die bisherige Analyse hat zu dem Zwischenergebnis geführt, dass es im Ausgangspunkt keinen Grund gibt, die Relevanz der vertraglichen Risikoverteilung zwischen Konzernunternehmen unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs grundsätzlich anzuzweifeln. Allerdings besteht erheblicher Anlass, einen genaueren Blick auf die Bedeutung der „Risikoprämie“ im Rahmen konzerninterner Leistungsverhältnisse zu werfen.

Dafür muss man sich noch einmal der ökonomischen Grundlagen der Risikoprämie vergewissern: Anleger verlangen eine „Risikoprämie“ für eine riskante Investition, wenn und weil sie risikoavers sind, d.h. sie investieren nur dann, wenn sie im Erfolgsfall einen Gewinn erwarten können, der höher ist als der Verlust, den sie im Falle des Scheiterns realisieren müssen. Diese Risikoprämie kann der Staat besteuern; daraus ergibt sich in einer grenzüberschreitenden Situation die Konsequenz, dass die beteiligten Staaten ein gesteigertes Interesse an der Besteuerung „riskanter Erträge“ besitzen. Ein Blick in das Praxisschrifttum zeigt, dass mit der Vereinbarung von Risikoprämien im Kon-

zern ganz erhebliche Gewinnverschiebungen verbunden werden können¹⁰⁵.

Wenn aber die vertragliche Risikoverteilung innerhalb eines inländischen oder multinationalen Konzerns auf ihre Angemessenheit geprüft werden muss, kann man sich fragen, ob es überhaupt sinnvoll ist, die Gewährung von Risikoprämien zwischen einzelnen Gruppenmitgliedern steuerlich anzuerkennen. Dafür bietet es sich an, zwischen der bloßen Verschiebung von Risiken zwischen den Gruppenmitgliedern und der Übernahme von Risiken gegenüber Dritten durch einzelne Konzerngesellschaften zu unterscheiden.

Bei ökonomischer Betrachtung sind die Existenz und die Höhe der Risikoprämie in der Nutzenfunktion des jeweiligen Anlegers begründet. In der Situation einer Gruppe, in der eine Muttergesellschaft und eine Vielzahl von Tochtergesellschaften (im Alleinbesitz der Muttergesellschaft) vertragliche Vereinbarungen miteinander eingehen, werden sowohl die Risiken der Muttergesellschaft als auch die Risiken der Tochtergesellschaften letztlich von den Anteilseignern des Mutterunternehmens getragen. Insofern gibt es keine Rechtfertigung für die Erhebung einer Risikoprämie zwischen den jeweiligen Konzerngesellschaften. Dies führt zu dem Schluss, dass eine vertragliche Risikoallokation innerhalb einer Gruppe zwar vereinbart werden kann (das liegt an der separierten Rechtsfähigkeit und Steuerpflicht der Konzerngesellschaften), diese allerdings in einer vollständig symmetrischen Verteilung der Aufwärts- und Abwärtsrisiken bestehen muss und keine Risikoprämien möglich sind. Andernfalls könnte aus internen Mehrgewinnen mit Hilfe von riskanten Geschäften eine Gewinnverlagerung resultieren, der keine ökonomische Grundlage in Gestalt unterschiedliche Risikoprofile der beteiligten Steuerpflichtigen unterstellt werden kann. Eine auf Risikoprämien gegründete „Risikoverlagerung“ in Richtung auf eine „Gewinnverlagerung“ sollte aus der Sicht der internationalen Besteuerungsregeln daher nicht akzeptiert werden. Anders kann die Lage nur dann sein, wenn es bei einzelnen Konzerngesellschaften spezifische Minderheitsaktionäre oder bestimmte Gläubigergruppen gibt, die ihre Risiken nicht mit den Risiken der Aktionäre des Gesamtunternehmens teilen (wollen).

Ein Beispiel für diese Betrachtung sind die konzern-eigenen Versicherungsgesellschaften: Eine unternehmenseigene Versicherungsgesellschaft (in einem Niedrigsteuerland) sollte nicht in der Lage sein, ihrer Gebühr für die Übernahme eines konzern-eigenen Risikos eine besondere Risikoprämie gegenüber einer Schwestergesellschaft (in einem Hochsteuerland) aufzuschlagen. Die Höhe der Versicherungsgebühr sollte

103 Anders OECD, Guidance (FN 22), Rz. 6.35 ff. (ownership) u. Rz. 6.59 ff. (funding).

104 OECD, Guidance (FN 22), Rz. 6.68; OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part I Rz. 63 a.E.: „If the asset owner does not have the capability to control risks associated with the exploitation of the asset, the legal owner is in substance providing only financing equating to the cost of the asset, and should be remunerated on that basis“; s. auch Rz. 65 S. 3: „If the investor has no capa-

bility to mitigate the investment risk itself or to assess, monitor, and direct risk mitigation functions, and therefore is reliant on another party to perform risk management, then an assumption that an entity investing cash in a project without performing risk management is therefore entitled to all of the residual returns after rewarding routine functions is unlikely to be sustainable in a transfer pricing analysis.“

105 Glaize et al (FN 77).

ausschließlich von der Größe des versicherten Schadens und der Wahrscheinlichkeit des Schadenseintritts sowie bestimmten Kosten der Administration bestimmt werden. Die Übernahme von Risiken kann dann – probabilistisch betrachtet – nicht zu einer Verlagerung des zu erwartenden Gewinns auf die *captive insurance company* führen.

Zuzugeben ist, dass in Bezug auf die Risikoprämie zwischen Konzernunternehmen die traditionelle Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in die falsche Richtung führt. Während unabhängige Steuerpflichtige (Einzelpersonen oder Unternehmen im Eigentum unterschiedlicher Anteilseigner) separate Risikoprofile zeigen, welche die Erhebung einer Risikoprämie rechtfertigen, kann dies nicht auf körperschaftliche Einheiten übertragen werden, die letztlich der gleichen Gruppe von Personen gehören. Die Anteilseigner haben keinen ökonomischen Grund, auf der Vereinbarung einer Risikoprämie zu bestehen, wenn Gruppenmitglieder miteinander interagieren. Daher sollten Risikoprämien gegenüber konzerneigenen Versicherungsunternehmen und vergleichbare Gestaltungen von den Steuerbehörden nicht anerkannt werden. Dies wiederum reduziert den Spielraum für multinationale Unternehmen, Abreden zur vertraglichen Risikoverteilung für Zwecke der Gewinnverschiebung zu verwenden.

Die Verteilung von unternehmenseigenen Risiken durch Verträge innerhalb eines multinationalen Unternehmens kann auf diese Weise steuerlich bewältigt werden. Komplizierter ist die Lage, wenn es um die Ausübung von riskanten Unternehmensfunktionen gegenüber Dritten geht¹⁰⁶. Ein Beispiel dafür ist das Marktrisiko, d.h. das Risiko, dass Waren und Dienstleistungen, die innerhalb der Unternehmensgruppe für Endkunden am Markt hergestellt und angeboten werden, keine hinreichende Nachfrage finden. Für die Gesamtheit der Tätigkeiten zur Herstellung und zum Vertrieb von Waren auf dem Markt wird die multinationale Unternehmensgruppe (im Interesse ihrer Aktionäre) eine Risikoprämie einkalkulieren. Die Gruppe als solche würde nicht in Produktion und Vertrieb investieren, wenn nicht das Gewinnpotential das Verlustpotential (auch oberhalb der risikofreien Marktverzinsung) übersteigen würde. Dies führt zu der Frage, ob die resultierende Risikoprämie für die Gesamtaktivität innerhalb des Konzerns vertraglich in spezifischer Weise der Produktionsgesellschaft oder der Vertriebsgesellschaft zugewiesen werden kann, ohne den Fremdvergleichsgrundsatz zu verletzen.

Bei näherer Betrachtung ergeben sich zwei Antworten:

- Die erste Antwort ist bejahender Natur. Wenn es richtig ist, dass verschiedene Rechtsträger innerhalb der multinationalen Gruppe unterschiedliche Risikoprofile haben können (s. das oben gebildete Beispiel einer Privatkundenbank, deren Tochterge-

sellschaft eine Investmentbank führt), und wenn es wahr ist, dass juristische Personen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe miteinander vertragliche Vereinbarungen über die Wahrnehmung bestimmter wirtschaftlicher Funktionen treffen können, dann ist es auch möglich, das „Marktrisiko“ und die daraus resultierenden Renditen entweder an die Produktionseinheit oder an die Vertriebseinheit anzulagern.

- Die zweite Antwort formuliert die Grenzen für diese Art der Risikoallokation. Wenn sowohl die Produktionseinheit und die Vertriebseinheit zur selben „Wertschöpfungskette“ gehören, dann hängt der wirtschaftliche Erfolg jeder Einheit und der Nutzen der vollzogenen Investitionen jeweils automatisch vom wirtschaftlichen Erfolg der anderen Einheit ab. Wenn man nun vereinbart, dass das „Marktrisiko“ auf die Vertriebseinheit entfallen soll, es aber dabei bleibt, dass die Produktionseinheit nur einen Kunden hat – nämlich eben diese Vertriebseinheit, dann wird deutlich, dass die Produktionseinheit ein Scheitern ihrer Produkte am Markt genauso tragen wird wie die nachgeschaltete Vertriebseinheit¹⁰⁷. Das Risiko lässt sich dann praktisch-wirtschaftlich nicht einer der beiden Einheiten vollständig zuordnen. Die Produktionseinheit wird daher im Rahmen des Fremdvergleichs eine angemessene Kompensation für das Risiko verlangen müssen, dass ihr einziger Kunde (die Vertriebseinheit) wegen fehlenden Markterfolgs seine Nachfrage nach dieser Produktlinie reduzieren muss. Jede Kostenaufschlagsvereinbarung zwischen der Produktionseinheit und der Vertriebseinheit muss im Rahmen des Fremdvergleichs dieses nicht verhandelbare Risiko reflektieren und daher beide Gesellschaften gleichmäßig am Erfolg des gemeinsam hergestellten und vermarkteten Produkts beteiligen. Es versteht sich, dass die gleiche Logik gilt, wenn das Marktrisiko primär von der Produktionseinheit getragen werden und die Vertriebseinheit auf eine bloße Dienstleistungsfunktion reduziert werden soll.

d) Informationsasymmetrien und „Verdeckte Immaterialgüter“

Der dritte Faktor, der zu der Wahrnehmung beiträgt, dass die Verlagerung von Risiken in die Verlagerung von Gewinnen münden kann, lässt sich mit dem Stichwort der „verdeckten Immaterialgüter“ beschreiben, die entweder ohne Gegenleistung oder (der häufigere Fall) gegen eine zu geringe Gegenleistung auf eine andere Konzerngesellschaft übertragen werden. Das wichtigste Beispiel bildet die Übertragung von Zwischenprodukten der Forschung und Entwicklung auf Schwesterunternehmen in Steueroasen¹⁰⁸. Derselbe Effekt kann eintreten, wenn im Verlaufe eines Forschungs- und Entwicklungsprozesses ein *cost contribution arrangement* geschlossen wird, das neuen Part-

106 C. Roberge, 20 International Transfer Pricing Journal, Heft 4 (2013), unterscheidet zwischen *transactional risk* (Wer trägt die Kosten der Investition) u. *functional risk* (wen betrifft das Potential einer Unternehmensfunktion im Hinblick auf Gewinne oder Verluste).

107 S. das Beispiel in: OECD, Risk, Recharacterisation, and

Special Measures (FN 2), Part I Rz. 46 f. u. die Beispiele in Rz. 48 ff.

108 OECD, Intangibles (FN 18), Tz. 224 ff.; van den Hurk, 68 Bulletin for International Taxation (2014), 27 (29); Kofler (FN 24), 649 ff.

nern innerhalb des Konzerns den Erwerb von Rechten an Immaterialgütern durch *buy-in*-Zahlungen an die bisher an der Herstellung beteiligten Einheiten erlaubt¹⁰⁹.

Dazu ist festzuhalten, dass eine solche Übertragung von oder Beteiligung an Immaterialgütern vollständig der Kontrolle am Maßstab des Fremdvergleichs unterliegt. Andererseits ist offensichtlich, dass gerade bei dem Transfer „halbfertiger“ Immaterialgüter ein sehr großer Spielraum für die (Unter-)Bewertung dieser Güter besteht, da es an verlässlichen Informationen (auf der Seite der Steuerbehörden, aber in vielen Fällen auch auf der Seite der beteiligten privaten Akteure) über den wahren Wert des Zwischenproduktes fehlt¹¹⁰. Die traditionelle Verrechnungspreisanalyse ist an dieser Stelle auf einen *ex-ante*-Ansatz, d.h. eine abschließende Bewertung im Zeitpunkt der Übertragung, festgelegt¹¹¹. Stellt sich später heraus, dass das Produkt am Markt erfolgreicher ist als erwartet, kann dies den Wunsch der Steuerverwaltung nach einem weitergehenden Zugriff auslösen. In der Realität wird dabei sehr oft unklar bleiben, ob sich hinter den späteren Mehrgewinnen eine ökonomische Rente auf die „verdeckt“ übertragenen Immaterialgüter verbirgt, oder ob diese Mehrgewinne das Ergebnis zufälliger Entwicklungen im zeitlichen Anschluss an den Rechtstransfer sind, z.B. einer sehr erfolgreichen Marketingkampagne¹¹². Ähnliche Fragen stellen sich, wenn im Rahmen eines *business restructurings* einerseits die Risikoallokation im Unternehmen neu geordnet wird (z.B. das Marktrisiko von einer Vertriebs Einheit auf das Stammhaus übertragen), aber zugleich Immaterialgüter transferiert werden (z.B. eine bestehende Vertriebsorganisation oder ein Kundenstamm)¹¹³.

Diese Beispiele führen zu der Grundsatzfrage, ob die Übertragung von Immaterialgütern in einer anderen Art und Weise als durch eine *ex-ante*-Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes adjustiert werden sollte. Die *ex-ante*-Prüfung der Fremdvergleichspreise für übertragene Immaterialgüter wird in aller Regel auf der Grundlage unzureichender Informationen vollzogen; die *ex-post*-Ergebnisse können enorm von dem ursprünglich erwarteten Wert abweichen. Dies hat einige Staaten veranlasst, zusätzliche *ex-post*-Kontrollen einzuführen. Beispiele sind der *commensurate-with-income*-Standard in den Vereinigten Staaten¹¹⁴ oder die Vermutungsregel zugunsten späterer Anpassungen der vertraglich vereinbarten Gegenleistungen in den deutschen Vorschriften zur Funktionsverlagerung¹¹⁵. Dazu gehört auch die Option eines *profit splits* je nach Höhe der früheren und späteren Beiträge zur Wertentwicklung des Immaterialguts¹¹⁶. Diese Bestimmungen gründen sich im Rahmen des Fremdvergleichs auf die Hypothese, dass unabhängige Parteien

nicht schlicht einen Pauschalbetrag für die übertragenen immateriellen Werte akzeptiert, sondern nachträgliche Preisanpassungen für den Fall verlangt hätten, dass die Gegenleistung den Erfolg der späteren Nutzung der übertragenen Immaterialgüter nicht angemessen reflektiert (z.B. eine ungewöhnlich ertragreiche Nutzung eines Patents oder einer Marke)¹¹⁷.

Diese *ex-post*-Prüfungen werden weitgehend insofern kritisiert, als sie vorgeben, sich auf eine gewöhnliche Anwendung des Fremdvergleichsstandards stützen zu können. Man könne demgegenüber nicht behaupten, dass die *ex-post*-Besteuerung von fiktiven Lizenzgebühren oder Erwerbspreisen in Deutschland und in den Vereinigten Staaten dem entspreche, was unabhängige Dritte typischerweise miteinander vereinbaren würden. Vielmehr gebe es häufig Situationen, in denen auch Dritte bereit sind, immaterielle Vermögensgegenstände und ähnliche Rechtspositionen gegen einen festen Kaufpreis zu übertragen, so dass das Risiko der späteren Erfolgsrealisierung mit allen Chancen vollständig auf den Erwerber der jeweiligen Rechte übergeht.

Bei näherer Betrachtung wird deutlich, dass der Fremdvergleichsmaßstab einfach nicht zuverlässig genug ist, um diesen Typus konzerninterner Vereinbarungen steuerrechtlich angemessen zu erfassen. Da es strukturell unmöglich erscheint, dass die beteiligten Steuerbehörden die grundsätzliche Informationsasymmetrie zwischen den multinationalen Unternehmen und den Finanzverwaltungen (und vielleicht sogar innerhalb der multinationalen Unternehmen selbst) in Bezug auf verdeckte immaterielle Vermögensgüter überwinden können, erscheint es sinnvoller, dass den beteiligten Staaten Besteuerungsrechte in Bezug auf das tatsächlich später mit Hilfe der immateriellen Wirtschaftsgüter generierte Einkommen zugewiesen werden. Ein nachlaufender Steueranspruch auf das *ex post* vereinnahmte Realeinkommen ist weniger zufällig und manipulierbar als eine *ex ante* vollzogene Bewertung von Wirtschaftsgütern im Zeitpunkt der Übertragung. Ähnliche *ex-post*-Steuerzugriffe sollten in Bezug auf die Übertragung eines Kundenstamms, die Übertragung von Marken und anderen immateriellen marktbezogenen Vermögenswerten oder in Bezug auf immaterielle Vermögenswerte in der Unternehmensorganisation eingeführt werden.

Aus der Perspektive der internationalen Risikoallokation setzt ein *ex-post*-Ansatz somit Grenzen für den Spielraum für unterbewertete Übertragungen von Rechten des geistigen Eigentums und die damit einhergehenden vertraglichen Risikoarrangements. In der Praxis kann oft einfach nicht gesagt werden, ob die erfolgreiche Markteinführung eines neuen Arz-

109 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 8.31 ff.

110 M. Boos, International Transfer Pricing: The Valuation of Intangible Assets (2003), 218.

111 Wittendorff (FN 69), 377; M. Erasmus-Koen, Art. 9 of the OECD Model Convention, in: A. Bakker (FN 11), 139 ff.

112 OECD, Intangibles (FN 18), Tz. 146 u. Tz. 169; s. auch OECD, Guidance (FN 22), Rz. 6.66 ff.

113 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 9.65, 9.71 u. 9.87.

114 US Internal Revenue Code (IRC) sec.482; zu Anwendungsproblemen s. Y. Brauner, 28 Virginia Tax Review

(2008), 100; B.A.Cruz-Martinez, 2 U.P.R. Business Law Journal (2010) 302.

115 § 1 Abs. 1 u. 3 AStG.

116 OECD, Guidance (FN 22), Amendments to Chapter VI of the Transfer Pricing Guidelines Rz. 6.147.

117 OECD TP Guidelines (FN 14), Tz. 9.87; OECD, Guidance (FN 22), Amendments to Chapter VI of the Transfer Pricing Guidelines, Rz. 6.178 ff.; OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part II Option 1 (*Hard-to-Value Intangibles*); Bullen (FN 8), 518.

neimittels noch auf ein „verdecktes Immaterialgut“ zurückgeht, der bereits bestand, als das zugrunde liegende Immaterialgüterrecht auf eine Niedrigsteuer-Tochtergesellschaft übertragen wurde, ob es dadurch erzeugt wird, dass nach der Übertragung wertsteigernde Maßnahmen vorgenommen worden sind (z.B. eine Werbekampagne) oder ob der positive Ertrag einfach dem glücklichen Zufall einer vorteilhaften Entwicklung der allgemeinen Marktlage geschuldet ist. Vor diesem Hintergrund diskutiert die OECD die Gründe für *special measures*, mit deren Hilfe die bei Übertragung vereinbarten Entgelte nachträglich angepasst werden müssen¹¹⁸. Aber es ist nicht eine hypothetische Vertragsverhandlung zwischen hypothetischen Vertragsparteien, welche diesen Schritt legitimiert. Es ist die strukturelle informationelle Beschränktheit der beteiligten Staaten, die es rechtfertigt, zu einer *ex-post*-Kontrolle der Gewinnzurechnung zu greifen.

e) Schlussfolgerungen zum Fremdvergleichsgrundsatz

Zum Fremdvergleichsgrundsatz kann der Schluss gezogen werden, dass seine Anwendung auf die vertragliche Risikoverteilung zwischen verbundenen Unternehmen im Ausgangspunkt funktioniert. Die maßgebliche Vorgabe für die Vertragsparteien innerhalb des Konzerns liegt in der Symmetrie der Gewinn- und Verlustchancen bei den einzelnen verbundenen Unternehmen. In diesem Zusammenhang ist auch das Erfordernis der OECD von Bedeutung, die finanzielle Belastbarkeit der jeweiligen Konzernglieder zu prüfen. Im Gegensatz dazu verdient eine Aufwertung des Begriffs der „Kontrolle“ oder des „Managements“ für die Zuordnung von Risiken keine Unterstützung, da es im Wirtschaftsleben vielfach effiziente Rechtsinstitute und Vertragsregelungen gibt, bei denen Risiko und Kontrolle gezielt voneinander abweichen (Versicherungen, Kapitalgesellschaften etc.).

Dennoch gibt es zwei Fälle, in denen es sinnvoll erscheint, von dem üblichen Vergleich mit Verträgen zwischen fremden Dritten abzuweichen:

- Das erste Beispiel betrifft die Gewährung von Risikoprämien. Innerhalb eines multinationalen Konzerns ergibt es keinen Sinn, Risikoprämien zwischen den Gruppenmitgliedern in Rechnung stellen. Dies ist in der Tatsache begründet, dass diese Risikoprämien das spezifische Risikoprofil eines individuellen Anlegers in den Blick nehmen. Für diejenigen steuerpflichtigen Einheiten, die zu einer gemeinsamen Unternehmensgruppe gehören, lässt sich allerdings feststellen, dass die endgültige Zuordnung der Risiken stets die Aktionäre trifft, für die es nicht darauf ankommt, bei welcher Konzerngesellschaft ein bestimmtes Risiko konkret angelagert ist.
- Das zweite Beispiel betrifft die Übertragung von immateriellen Vermögenswerten. Da es faktisch unmöglich ist, die Angemessenheit von Verrechnungspreisen für die Übertragung von Schutzrechten oder ähnlichen Immaterialgütern in überzeu-

gender Weise festzustellen, erscheint es sinnvoll, die aus diesen Schutzrechten resultierenden Gewinne auf einer *ex-post*-Grundlage zu besteuern. Dies wirkt sich auch auf die vertragliche Risikoverteilung zwischen den Konzerngesellschaften aus. Da häufig nicht ermittelt werden kann, in welchem Umfang ein *ex-post*-Gewinn auf die verdeckten Werte immaterieller Wirtschaftsgüter zurückgeht und in welchem Umfang spätere Mehrgewinne aus der zufälligen Realisation von bloßen Gewinnchancen resultieren, empfiehlt sich eine nachlaufende Beteiligung der Staaten, aus deren Hoheit ein Wirtschaftsgut weggegeben wird, an dem realisiertes Steuersubstrat. Dies entlastet zugleich die Voraussetzungen und Wirkungen einer *exit taxation* im Zeitpunkt des Transfers eines Immaterialguts.

3. Erweiterte Quellenbesteuerung der Einkünfte aus risikoreichen Aktivitäten

Der vorangegangene Abschnitt dieses Artikels befasst sich mit der Zuordnung der Einkünfte aus riskanten Investitionen zu den beteiligten Unternehmen. Das Ergebnis dieser Analyse wäre indessen nicht vollständig ohne einen Blick auf die territoriale Verteilung der Besteuerungsrechte über diese Einkünfte zwischen den beteiligten Staaten. Dafür muss überlegt werden, ob die Möglichkeit besteht, durch eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für auslandsbasierte Konzerngesellschaften dem Quellenstaat einen Anteil an den Erträgen risikoreicher Aktivitäten zu gewähren, die eine territoriale Verbindung zu seinem Hoheitsgebiet aufweisen. Ein Beispiel dafür ist die Besteuerung eines ausländischen Produktionsunternehmens, das seine Produkte im Inland über einen lokalen Dienstleister vertreibt. Es ist zwar sehr umstritten, ob die Tätigkeit eines inländischen Kommissionärs für das ausländische Unternehmen eine Betriebsstätte begründet oder begründen sollte, doch würde diese Problematik sich erledigen, wenn dem Importstaat ein Besteuerungsrecht auf der Grundlage einer Besteuerung von Gewinnen aus Lieferungen und Leistungen an inländische Abnehmer gewährt werden würde.

Ein ähnlicher Weg, um Steuererträge aus risikoreichen Aktivitäten unabhängig von der Zuordnung des Risikos an bestimmte Konzerngesellschaften zu generieren, kann für den Bereich konzerneigener Versicherungsunternehmen zum Einsatz gebracht werden. Durch eine Veränderung der internationalen Aufteilung der Besteuerungsrechte könnte veranlasst werden, dass die Steuern auf Gewinne aus Versicherungsgeschäften nicht am Sitzort des Versicherungsunternehmens, sondern am Sitzort der Kunden zu zahlen sind. Das gleiche gilt für die Erträge von IP-Holding-Gesellschaften aus immateriellen Vermögenswerten, wenn eine substantielle Quellensteuer auf Lizenzgebühren eingeführt würde oder Finanzierungsgesellschaften mit ihren Ausleihungen im Sitzland des Schuldners steuerpflichtig wären. Die Tatsache, dass die gegenwärtige internationale Steuerordnung für die Besteuerung von Gewinnen aus grenzüberschrei-

¹¹⁸ OECD, Risk, Recharacterisation, and Special Measures (FN 2), Part II.

tenden Lieferungen, Leistungen, Zinsen und Lizenzgebühren einen Vorrang des Sitzstaats des leistenden Steuerpflichtigen anordnet, trägt ganz erheblich dazu bei, Risikovereinbarungen zwischen Konzernunternehmen steuerliche Relevanz zu verschaffen.

Man sollte jedoch nicht übersehen, dass eine Änderung dieser grundsätzlichen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Sitzstaat und Quellenstaat zwangsläufig nicht auf konzerninterne „risikoreiche“ Aktivitäten beschränkt werden könnte. Sie muss daher im größeren Kontext der künftigen Aufteilung der Besteuerungsrechte namentlich zwischen Industriestaaten und den Schwellen- und Entwicklungsländern diskutiert werden.

4. Zuordnung von Besteuerungsrechten und die Mängel im Verlustausgleich

Das führt uns zurück zu der Frage, ob bei den gegenwärtigen Reformbestrebungen die Staaten über eine verfeinerte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes hinausgehen und die steuerlichen Auswirkungen von vertraglichen Risikoabreden weitgehend beschränken sollten. Dazu sind in den vorausgehenden Abschnitten zwei Problemfaktoren intensiv behandelt worden: die steuerwirksame Zuordnung von Risikoprämien (die wir für konzerninterne Situationen nicht akzeptieren würden) und die Besteuerung von „verdeckten Immaterialgütern“ (deren Erträge auf einer *ex-post*-Basis erfasst werden sollten).

Der verbleibende Hauptfaktor, der ein Land veranlasst, Steuererträge aus risikoreichen Aktivitäten und damit auch riskante Investitionen zu attrahieren, liegt in der Weigerung der Steuerstaaten, Unternehmen in Verlustsituationen eine volle Kompensation für diese Verluste bis hin zu einer negativen Einkommensteuer zu gewähren. Es erscheint allerdings steuerpolitisch nicht gerechtfertigt, einen Staat zu ermächtigen, steuerliche Risikoverlagerungen nur deshalb einzuschränken, um von hohen positiven Einkünften zu profitieren, ohne sich an hohen negativen Einkünften beteiligen zu wollen. Derartige Einschränkungen führen zu ineffizienten Ergebnissen für die Steuerpflichtigen und damit auch zu ineffizienten Investitionen. Insofern ist anzuerkennen, dass der Steuerzahler, der die Ergebnisse riskanter Investitionen und risikoreichen Aktivitäten auf eine Konzerngesellschaft in einem Niedrigsteuerstand überträgt, auf diese Weise Schutz sucht gegen die negativen Auswirkungen asymmetrischer Verlustberücksichtigung im Steuersystem des Hochsteuerlandes. Dies ist ein Anliegen des Steuerpflichtigen, das keine Kritik unter dem Aspekt der „Steuergerechtigkeit“ verdient. Es ist vielmehr der nationale Steuergesetzgeber selbst, der den Fiskus in parteiischer Weise an den Gewinnchancen, aber nicht in gleichem Maße an den Verlustrisiken der jeweiligen Geschäftstätigkeit beteiligt.

Darüber hinaus ist nicht klar, aus welchem Grund einer von mehreren Staaten gegenüber anderen Steuerhoheiten ein vorrangiges Recht auf die Besteuerung bestimmter riskanter Erträge haben soll. Vertraglich vereinbarte Risiken sind nicht in „natürlicher“ Weise einem bestimmten Territorium zugeordnet. Die betroffenen Länder sind zwar frei, im Wege einer (ausgehandelten) Quellenbesteuerung auf die Erträge be-

stimmter (riskanter) Aktivitäten zuzugreifen, aber sie können nicht behaupten, dass sie an dem zugrunde liegenden finanziellen „Risiko“ mehr beteiligt sind als andere Staaten. Insofern besteht immer ein gewisser Spielraum für multinationale Konzerne, um das Risiko zwischen den Gruppenmitgliedern (und damit auch zwischen den Ländern) aufzuteilen. Die im vorhergehenden Kapitel vorgeschlagenen Einschränkungen der steuerlichen Vertragsfreiheit (im Hinblick auf Risikoprämien und auf immaterielle Vermögenswerte) sollten ausreichen, um Risikoverlagerungen nicht in Gewinnverlagerungen münden zu lassen. Anstatt zu versuchen, aus einer unzureichenden steuerlichen Berücksichtigung von betrieblichen Verlusten zu profitieren, sollten die Staaten eher versuchen, die Symmetrie des Steuereffekte für Gewinne und Verluste zu verbessern, um effiziente Investitionsentscheidungen der privaten Akteure zu gewährleisten.

V. Schlussfolgerungen

Die internationale Besteuerung von Risiken ist ein wenig untersuchtes Thema. Während die Interaktion von Steuern und Investitionen für die inländische Situation weitgehend verstanden ist, gibt es nur sehr wenige systematische Untersuchungen über die Auswirkungen der Übernahme von Risiken im Kontext der internationalen Besteuerung.

Es gibt einen wachsenden Trend in der internationalen Steuerpolitik, der Risikoverschiebung innerhalb multinationaler Unternehmen entgegenzuwirken. Vor allem der OECD-Bericht und der OECD-Aktionsplan über *Base Erosion and Profit Shifting* streben an, konzerninternen Risikoallokationen die steuerliche Anerkennung zunehmend zu verweigern und die Besteuerung an realwirtschaftlichen Aktivitäten auszurichten.

Die Verlagerung von Risiken im internationalen Kontext ist an sich steuerneutral. Aber es gibt drei Gründe, warum Staaten ein besonderes Interesse an der Besteuerung von risikoreichen Investitionen oder Aktivitäten zeigen:

- Die Verweigerung des vollständigen Verlustausgleichs (oder einer negativen Einkommensteuer) veranlasst die Staaten, ihre Hände auf riskante Einkommen zu legen. Die Steuereinnahmen in der Gewinnsituation übersteigen dann systematisch die staatliche Beteiligung an Verlusten. Dies gilt insbesondere für einen Quellenstaat, die nicht verpflichtet ist, bei inländischen Verlusten einen Ausgleich auf der Basis des Welteinkommensprinzips zu gewähren.
- Auch die Existenz von Risikoprämien im Verhältnis zu „sicheren“ Einkünften führt bei konsolidierter Betrachtung insgesamt zu positiven Einnahmen für die Staaten.
- Schließlich können vertragliche Risikoverlagerungen zwischen Konzerngesellschaften eingesetzt werden, um die Übertragung wertvoller immaterieller Vermögenswerte ganz oder teilweise zu verschleiern.

Der Fremdvergleichsgrundsatz rechtfertigt in der Regel die Anerkennung von konzerninternen Risikoabreden. Aber es gibt Grenzen:

- Jede Risikoübernahme durch eine Konzerngesellschaft muss vollständig kompensiert werden (entweder durch eine feste Gebühr oder durch eine erhöhte Beteiligung am Gewinnpotential einer Transaktion oder Investition).
- Die betroffene Konzerngesellschaft muss die finanzielle Fähigkeit besitzen, das Risiko zu tragen, um einen Rückfall des Risikos an die ausländische Partei (auch zu Lasten des dortigen Fiskus) zu vermeiden.
- Die Bedeutung des Tatbestands der „Kontrolle“ oder des „Managements“ eines Risikos darf bei der Angemessenheitskontrolle von Risikovereinbarungen nicht überschätzt werden; viele vertragliche Beziehungen zwischen unabhängigen Dritten sind auf eine weitgehende Trennung zwischen Risiko und Kontrolle angelegt.
- Die Zahlung von Risikoprämien zwischen den Gruppenmitgliedern sollte nicht anerkannt werden; angesichts der Tatsache, dass das Ergebnis bei der Konzerngesellschaften letztlich von denselben Anteilseignern getragen wird, lässt sich keine

beachtliche „Risikoaversion“ zwischen verbundenen Unternehmen behaupten.

- Erträge aus transferierten immateriellen Vermögenswerten sollten auf einer *ex-post*-Basis (z.B. dem *commensurate-with-income-standard*) besteuert werden; es erweist sich praktisch als unmöglich, bei späteren Erträgen zu entwirren, welche Gewinne bereits in den übertragenen Wirtschaftsgütern angelegt waren und welche auf späteren Entwicklungen beruhen.

Wenn die Staaten in der Einschränkung von Risikoabreden noch weiter gehen wollen, müssen sie in Betracht ziehen, Einkünfte aus grenzüberschreitenden Lieferungen, Leistungen, Zinsen und Lizenzgebühren im Quellenstaat zu erfassen. Ein solcher Schritt würde die Bedeutung der konzerninternen Risikoverteilung dramatisch zurückfahren. Er würde allerdings eine Grundsatzdiskussion zum Verhältnis der Besteuerungsrechte zwischen Sitzstaaten und Quellenstaaten voraussetzen.

Kein Land besitzt einen berechtigten Anspruch darauf, dass riskante Einkünfte unter seiner Hoheit zu besteuern sind, um von den bestehenden Asymmetrien des eigenen Steuersystems bei riskanten Investitionen (eingeschränkter Verlustausgleich, keine negative Einkommensteuer) zu profitieren.

Eindämmung internationaler Gewinnverlagerung: Wo steht die OECD und was sind die Alternativen?

Prof. Dr. CLEMENS FUEST, Mannheim/Prof. Dr. CHRISTOPH SPENDEL, Mannheim/
Jun.-Prof. Dr. KATHARINA FINKE, Mannheim/Prof. Dr. JOST H. HECKEMEYER, Hannover/
M.Sc. HANNAH NUSSE, Mannheim*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einleitung II. Wo steht die OECD? Der BEPS-Aktionsplan <ul style="list-style-type: none"> 1. Erste Maßnahme: Steuerliche Herausforderungen der digitalen Wirtschaft 2. Zweites Maßnahmenpaket: Internationale Kohärenz der Körperschaftsteuersysteme 3. Drittes Maßnahmenpaket: Einhaltung internationaler Steuerstandards 4. Viertes Maßnahmenpaket: Steigerung von Transparenz in verschiedenen Bereichen | <ul style="list-style-type: none"> 5. Zwischenfazit III. Grundlegende Handlungsoptionen zur Begrenzung internationaler Gewinnverlagerung <ul style="list-style-type: none"> 1. Ausgangsüberlegungen 2. Ausdehnung der Wohnsitzbesteuerung 3. Ausdehnung der Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzen IV. Die Position Deutschlands V. Zusammenfassung |
|--|---|

I. Einleitung

Nach der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise des Jahres 2008 und der darauffolgenden Staatsschuldenkrise im Euroraum hat die Frage, wie die Einnahmen des Staates unter konsequenter Heranziehung der Steuerpflichtigen zu sichern sind, einen starken öffentlichen und politischen Impetus entwickelt. Angestoßen durch Medienberichte über komplexe Steuervermeidungsstrategien prominenter US-amerikanischer Konzerne,¹ vornehmlich aus dem Sektor der Informationstechnologie, ist die Eindämmung der als „aggressiv“² angesehenen internationalen Steuerplanung zu einem wichtigen Ziel der internationalen Politik avanciert. Der politische Konsens über einen verstärkten Kampf gegen die diversen Formen legaler Steuervermeidung durch multinationale Konzerne und die damit verbundene Erosion der Steuerbasis ist mittlerweile weitreichend. So treten neben der Europäischen Union insbesondere die G20-Staaten mit

Nachdruck für entsprechende Schritte ein. Diese Impulse richten sich auch an die OECD, die das Thema intensiv vorantreibt.

Unlängst wurde diese Diskussion durch die anhaltende Debatte über die bekannt gewordenen luxemburger Steuertricks weiter angeheizt. Es zeigt sich deutlich, dass nicht alles, was steuerlich legal ist, auch gesellschaftlich und politisch geduldet wird. So hat die Europäische Kommission am 17.12.2014 ihr beihilferechtliches Auskunftersuchen zu Steuerentscheiden (sog. „tax rulings“) auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet.³

Im Jahr 2013 veröffentlichte die OECD einen Bericht⁴ sowie einen von den G20-Staaten beauftragten Aktionsplan⁵ zum Thema „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS), der 15 Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverlagerung und Steuerminimierung durch multinationale Konzerne skizziert. In entsprechenden Arbeitsgruppen der OECD werden die Handlungsvorschläge bis spätestens Ende 2015 konkretisiert und

* Prof. Dr. Clemens Fuest ist Professor für Volkswirtschaftslehre an der Universität Mannheim sowie Präsident des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Prof. Dr. Christoph Spengel ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim, Jun.-Prof. Dr. Katharina Finke ist wissenschaftliche Mitarbeiterin beim ZEW, Prof. Dr. Jost H. Heckemeyer ist Inhaber einer Professur für Rechnungslegung und Besteuerung an der Leibniz Universität Hannover, M.Sc. Hannah Nusser ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim.

1 Vgl. zu einzelnen dieser Modelle Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser, *World Tax Journal* 2013, S. 309 ff.; Pinkernell, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, ifst-Schrift Nr. 494, 2014, S. 131 ff.

2 Eine stringente Definition aggressiver in Abgrenzung zu akzeptabler Steuerplanung gibt es nicht. So kann die Ausnutzung des internationalen Steuersatzgefälles nicht per se als aggressiv bezeichnet werden und sie ist über Strukturie-

rungen zu erreichen, die wirtschaftlich gerechtfertigt sind. Nicht zu bestreiten ist jedoch, dass es Beispiele gibt, die rein steuerlich motivierte Transaktionen und Gestaltungen umfassen, ohne jeden ökonomischen Hintergrund. Unstrittig ist aber auch, dass aggressive Steuerplanung, anders als illegale Steuerhinterziehung, nicht gegen geltendes Recht verstößt, auch wenn rechtliche Risiken z.T. akzeptiert werden. Für eine weiterführende Diskussion vgl. Spengel/Heckemeyer, *WD* 2013, S. 363. Vgl. grundlegend zur Legitimation internationaler Steuerplanung Jacobs/Spengel/Endres, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 2011, S. 911 ff.

3 Vgl. Europäische Kommission, Pressemitteilung IP/14/2742 vom 17.12.2014, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_de.htm.

4 OECD, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, 2014, OECD Publishing.

5 OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2014, OECD Publishing.

sukzessive vorgestellt. Der Aktionsplan umfasst dabei vier Maßnahmenpakete. Die erste Maßnahme widmet sich der *Begegnung der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft* (Aktion 1). Das zweite Maßnahmenpaket zielt auf die *Sicherstellung der internationalen Kohärenz der Körperschaftsteuersysteme* (Aktionen 2–5), während das dritte Maßnahmenbündel die *Einhaltung internationaler Steuerstandards* bewirken soll (Aktionen 6–10). Das vierte Maßnahmenpaket befasst sich mit der *Gewährleistung und Steigerung von Transparenz in verschiedenen Bereichen* (Aktionen 11–15).

Die sich abzeichnende Agenda der OECD lässt die tradierten internationalen Besteuerungsregelungen unangetastet. Kern von BEPS ist es vielmehr, innerhalb des bestehenden Steuersystems internationale Gewinnverlagerung zu bekämpfen und die zwischenstaatliche Gewinnaufteilung zu regeln. Allerdings bleibt die OECD selbst in dem durch das internationale Steuersystem gesteckten Rahmen hinter mancher sich bietender Handlungsoption zurück. Wie in diesem Beitrag noch darzulegen sein wird, lohnt sich insbesondere ein Blick auf die Quellenbesteuerung. Die koordinierte Ausweitung der Erhebung von Quellensteuern auf Zins- und Lizenzzahlungen stellt eine zielgenaue Handlungsoption zur Einschränkung von Gewinnverlagerung und somit zur Erreichung eines wichtigen Ziels des OECD-BEPS-Projekts dar. Da grundsätzlich eine Einmalbesteuerung und somit weder eine Nicht- noch eine Mehrfachbesteuerung der Gewinne anzustreben ist, gilt es im Zusammenhang einer ausgedehnten Quellenbesteuerung zwingend, etwaige Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Folgt man also diesem Vorschlag, so sind sämtliche derzeit im nationalen Steuerrecht der Staaten verankerten Anrechnungsbegrenzungen aufzuheben, um eine Doppelerfassung der grenzüberschreitenden Einkünfte sowie negative Investitionswirkungen zu vermeiden. Als weniger weitreichende und damit realistischere Handlungsoption könnte die koordinierte Erhebung von Quellensteuern auf im Empfängerland niedrig besteuerte Zahlungen begrenzt werden.

Dieser Beitrag gliedert sich wie folgt. Im folgenden Abschnitt II wird zunächst der bisher ersichtliche Stand der OECD BEPS-Agenda zusammengefasst. Vor diesem Hintergrund erörtert Abschnitt III zwei grundlegende Optionen zur Begrenzung steuerlich motivierter Gewinnverlagerung: Eine stärkere Wohnsitzbesteuerung und die Ausweitung der Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzen. Abschnitt IV geht speziell auf die Position Deutschlands ein und Abschnitt V fasst die Ergebnisse der Ausführungen zusammen.

II. Wo steht die OECD? Der BEPS-Aktionsplan

Am 16.9.2014 hat die OECD vorläufige Berichte zu sieben der 15 im Aktionsplan vorgesehenen Maßnahmen veröffentlicht.⁶ Zudem liegen erste Diskussionsentwürfe zu drei weiteren Aktionspunkten vor.⁷ Im Folgenden werden die zentralen Elemente der bislang vorgestellten Empfehlungen kurz aufgezeigt und kommentiert.⁸

1. Erste Maßnahme: Steuerliche Herausforderungen der digitalen Wirtschaft

Mit Blick auf die Begegnung der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft⁹ hat die OECD davon Abstand genommen, Sonderregelungen für Unternehmen der digitalen Wirtschaft einführen zu wollen. Der für die digitale Wirtschaft prägenden geringen Relevanz einer physischen Präsenz im Marktstaat könnte nach Vorstellung der OECD mit einer Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs sowie der Schaffung neuer steuerlicher Anknüpfungspunkte, wie z.B. das Vorhandensein einer signifikanten (digitalen) Präsenz, begegnet werden. In diesem Zusammenhang wird auch die Erhebung von Quellensteuern auf Entgelte aus digitalen Transaktionen diskutiert.¹⁰ Die OECD plant, diese und weitere Alternativen im Laufe des Jahres 2015 näher auszuarbeiten.

Schon jetzt ist absehbar, dass sich bei der Definition des Begriffs der signifikanten (digitalen) Präsenz erhebliche Abgrenzungsprobleme ergeben dürften.¹¹ Die Erhebung von Quellensteuern auf digitale Transaktionen scheint zudem schwer administrierbar und könnte auch im Hinblick auf datenschutzrechtliche Vorgaben problematisch sein.¹²

2. Zweites Maßnahmenpaket: Internationale Kohärenz der Körperschaftsteuersysteme

Zu dem Maßnahmenpaket zur Sicherstellung der internationalen Kohärenz der Körperschaftsteuersysteme zählen die Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Aktion 2), die Einführung effektiver Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (Aktion 3), die Beschränkung der Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Zinsen und andere finanzielle Zahlungen (Aktion 4) sowie die Bekämpfung schädlicher Steuerregime (Aktion 5). Nicht zu allen diesen avisierten Maßnahmen liegen bereits Ausarbeitungen vor. Konkret hat sich die OECD bisher zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen¹³ sowie zu den Möglichkeiten einer wirksamen Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken¹⁴ geäußert.

6 Für eine Übersicht vgl. OECD, Explanatory Statement – 2014 Deliverables, 2014, <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf>.

7 Stand: 19.12.2014.

8 Für eine weiterführende Darstellung und Besprechung der Aktionen vgl. Nusser/Spengel, Der Konzern 2015, S. 1 ff.

9 Vgl. OECD, Action 1: 2014 Deliverable, 2014, www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314291e.pdf?expires=1417700288&id=id&accname=guest&checksum=FAD1C20E61664D19AD29B8C65A300888. Vgl. hierzu auch Fehling, IStR 2014, 638 ff.

10 Vgl. auch Fehling, IStR 2014, 642.

11 Vgl. auch Valta, ISR 2014, 219; Pinkernell, IStR 2014, 279.

12 Vgl. hierzu auch Valta, ISR 2014, 220.

13 Vgl. OECD, Action 2: 2014 Deliverable, 2014, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314265e.pdf?expires=1417722324&id=id&accname=guest&checksum=4DCB6D241B8AA8742B8E3FA5434BABA3>. Vgl. hierzu auch Staats, IStR 2014, 749 ff.

14 Vgl. OECD, Action 5: 2014 Deliverable, 2014, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314275e.pdf?expires=1417723656&id=id&accname=guest&checksum=2285B14D30CE39E521F9EA3C6208644A>.

Zudem wurde ein erster Diskussionsentwurf zur Beschränkung der Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Zinsen und andere finanzielle Zahlungen vorgestellt.¹⁵

Zur Vermeidung eines doppelten Abzugs von Zahlungen sowie eines Abzugs ohne korrespondierende Besteuerung der Erträge im anderen Staat sollen sog. „linking rules“ die steuerliche Behandlung von hybriden Gestaltungen im einen Staat mit der steuerlichen Behandlung im anderen Staat verknüpfen.¹⁶ Entsprechend empfiehlt die OECD auch, die Dividendenfreistellung im nationalen Recht zu untersagen, wenn die Zahlung das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert hat. Konsequenterweise angewandt garantieren die von der OECD vorgeschlagenen Verknüpfungsregeln, dass Erträge nicht unbesteuert bleiben und zugleich etwaige Abwehrmaßnahmen nicht in mehreren Ländern gleichzeitig greifen, somit auch keine Doppelbesteuerung erfolgt. Die Regelungen sind jedoch komplex und setzen einen aufwendigen Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden voraus.¹⁷

Die zweite bereits näher konkretisierte Aktion dieses Maßnahmenbündels ist die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken. Hauptziel der OECD ist es, die Anwendung steuerlicher Vorzugsregime – aktuell stehen vor allem die sog. IP Boxen im Fokus der Diskussion – stärker an das Vorhandensein einer wesentlichen Geschäftstätigkeit zu knüpfen. In Abstimmung mit der OECD hat sich die Mehrheit der Mitgliedstaaten bei der Konkretisierung dieses Begriffs für den sog. „Nexus-Ansatz“ ausgesprochen, der die Präsenz einer wesentlichen Geschäftstätigkeit an das Vorliegen von dem Steuerpflichtigen selbst entstandenen qualifizierten Betriebsausgaben, welche z.B. keine Ausgaben für Auftragsforschung umfassen, knüpft.¹⁸ Ob sich dieser Ansatz tatsächlich durchsetzen wird, ist derzeit jedoch fraglich.¹⁹ Darüber hinaus sollte die Zielsetzung von IP Boxen innovationspolitisch und damit ökonomisch hinterfragt werden. Subventioniert wird ausschließlich der (erfolgreiche) Output. Allerdings ist eine Subventionierung von FuE-Tätigkeiten nur für die Inputseite gerechtfertigt. Nur hier liegt Marktversagen in Form sog. Spillovers vor, da von FuE-Tätigkeiten unabhängig vom Erfolg für den Investor die Gesellschaft profitiert.²⁰ Die innerhalb der EU an Fahrt aufnehmende beihilfenrechtliche Diskussion könnte mehr Klarheit verschaffen.

In ihrem am 18.12.2014 veröffentlichten Diskussionsentwurf zur Beschränkung der Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Zinsen und andere finanzielle Zahlungen (Aktion 4) diskutiert die OECD die Vor- und Nachteile unterschiedlicher Zinsabzugsbeschränkungen, die die Staaten derzeit be-

reits anwenden. Dabei zeichnet sich ab, dass Zinsabzugsbeschränkungen, die auf ein bestimmtes Verhältnis des Netto-Zinsaufwands zu den Einkünften oder Vermögenswerten abzielen, gegenüber solchen, die sich nach einem gewissen Fremdkapital/Eigenkapital-Verhältnis richten, der Vorzug gewährt wird. Zudem wird vorgeschlagen, Regelungen, die die Position des einzelnen Unternehmens mit der Position des gesamten Konzerns vergleichen, einzuführen und diese gegebenenfalls mit auf fixen Kennzahlen, wie einem bestimmten Prozentsatz des EBITDA, basierenden Abzugsbeschränkungen zu kombinieren. Dabei sieht es die OECD prinzipiell für ausreichend an, diese Regelungen auf Zahlungen an verbundene Unternehmen zu begrenzen. Den Staaten soll es aber freistehen, alle Zahlungen den Abzugsbeschränkungen zu unterwerfen. In Bezug auf die nichtabzugsfähigen Zinsen schlägt die OECD vor, diese über einen bestimmten Zeitraum vorzutragen, um eine Doppelbesteuerung möglichst zu vermeiden. Aufgrund der vorgesehenen zeitlichen Befristung des Zinsvortrages ist es jedoch wahrscheinlich, dass Zinsvorträge in nicht unwesentlichem Umfang ungenutzt verfallen und die Zinsabzugsbeschränkung somit definitiv würde. Eine Doppelbesteuerung wäre sodann gegeben, insbesondere weil eine durch den Wohnsitzstaat zu erfolgende Umqualifizierung der nichtabzugsfähigen Zinsen in Dividenden in diesem Rahmen auch nach Ansicht der OECD nicht praktikabel erscheint.

In Abschnitt III.2 werden diese und alternative Handlungsoptionen zur Erreichung einer stärkeren Besteuerung von Zinsen und Lizenzen an der Quelle als wesentliche Säule der Vermeidung einer Minder- bzw. Nichtbesteuerung von Erträgen näher analysiert.

3. Drittes Maßnahmenpaket: Einhaltung internationaler Steuerstandards

Als Maßnahmen zur Einhaltung internationaler Steuerstandards werden die Verhinderung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen (Aktion 6), die Verhinderung der künstlichen Vermeidung der Begründung einer Betriebsstätte (Aktion 7) sowie die Sicherstellung des Einklangs der Bestimmung von Verrechnungspreisen mit der tatsächlichen Wertschöpfung (Aktionen 8-10) genannt.

Hinsichtlich der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs sieht die OECD²¹ eine Limitation-on-benefits-Klausel (LOB-Klausel) entsprechend dem Vorbild des US-Musterabkommens vor, welche die Abkommensberechtigung einer Person an bestimmte Voraussetzungen knüpft und „treaty shopping“ verhindern soll.²² Darüber hinaus will die OECD die LOB-Klausel

15 Vgl. OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 4: Interest deductions and other financial payments, 2014, <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>.

16 Zur näheren Ausgestaltung dieser Regelungen, s. Nusser/Spengel, Der Konzern 2015, 1 ff.

17 So auch Schnitzger/Weiss, IStR 2014, 515; Schler, Tax Notes International 2014, 580.

18 So soll nur derjenige Teil der Einkünfte aus geistigem Eigentum von einem reduzierten Ertragsteuersatz in der IP Box profitieren dürfen, der dem Verhältnis der qualifizier-

ten Betriebsausgaben zu den gesamten Betriebsausgaben für die Entwicklung entspricht.

19 Vgl. Becker, IStR 2014, 708.

20 Vgl. Schön, FR 2014, 93 ff.; Spengel, in FS Frotzcher, 2013, S. 581 ff.

21 Vgl. OECD, Action 6:2014 Deliverable, 2014, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314281e.pdf?expires=1417724207&id=id&accname=guest&checksum=55BDED2226B6D64AB7D09B1544D54D0D>.

22 Zur näheren Ausgestaltung dieser Regelung, s. Nusser/Spengel, Der Konzern 2015, 1 ff.

um eine generelle Missbrauchsklausel ergänzen. Im Gegensatz zu LOB-Klauseln weisen allgemeine Missbrauchsklauseln jedoch regelmäßig einen stark subjektiven Charakter mit entsprechender Rechtsunsicherheit auf.²³ Unter den OECD Mitgliedstaaten herrscht kein Konsens in der Frage, ob allgemeine Missbrauchsklauseln gegenüber der LOB-Klausel zu präferieren sind. Wohl auch deshalb schlägt die OECD vor, dass die Staaten beide oder auch nur eine der Vorschriften in ihren Doppelbesteuerungsabkommen verankern können.²⁴

Weiterhin hat die OECD mehrere Maßnahmen gegen Abkommensmissbrauch mittels spezifischer Gestaltungen vorgeschlagen. So soll zukünftig bei doppelt ansässigen Gesellschaften ein Verständigungsverfahren der Finanzbehörden über die Ansässigkeit entscheiden, woraus auch aufgrund der langen Dauer solcher Verfahren erhebliche Rechtsunsicherheit resultieren dürfte.²⁵ Weiterhin ist geplant das Schachtelprivileg für Dividenden in den DBA an eine Mindesthaltungsdauer zu knüpfen. Darüber hinaus schlägt die OECD die Implementierung einer „savings clause“ nach US-amerikanischen Vorbild vor. Die Klausel stellt klar, dass der Ansässigkeitsstaat nur dann in seinem Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, wenn dies tatsächlich intendiert ist. Als grundlegende Maßnahme möchte die OECD zudem die Vermeidung von Nichtbesteuerung als Nebenziel der Doppelbesteuerungsabkommen in Zukunft stärker betonen.

Die Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstättenbegründung als weitere Maßnahme (Aktion 7)²⁶ zur Einhaltung internationaler Steuerstandards sieht vor, den Art. 5 OECD-MA so zu ändern, dass eine Betriebsstättenbegründung nicht mehr mittels Kommissionärsstrukturen umgangen werden kann und auch der Anwendungsbereich für die Betriebsstättenausnahmen für vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten enger gefasst wird. Zudem ist geplant, der Aufspaltung von Verträgen zwischen verbundenen Unternehmen zur Vermeidung der Überschreitung der Betriebsstättenschwelle entgegenzuwirken.

Die verbleibenden drei Aktionen 8 bis 10,²⁷ die unter dem Maßnahmenpaket zur Einhaltung internationaler Steuerstandards zusammengefasst sind, befassen sich mit Verrechnungspreisen und somit einem der Kernaspekte der BEPS-Problematik. Noch sind die Vorhaben vage gefasst. Im Wesentlichen geht es um Ergänzungen und Konkretisierungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien unter Beibehaltung der bisheri-

gen Verrechnungspreismethoden. Die zwischenstaatliche Gewinnaufteilung soll wie bisher entlang der Wertschöpfungskette erfolgen. Die Krux daran ist, dass die zwischenstaatliche Gewinnaufteilung gerade nicht anhand der Wertschöpfungskette erfolgt. Die Wertschöpfung entspricht – vereinfachend – der Differenz zwischen Umsatzerlösen und den dafür aufgewendeten Kosten. Theoretisch existiert hierfür kein Aufteilungsschlüssel. Man kann das nur pragmatisch, etwa in Kombination mit einer Formel lösen.²⁸ Außer Frage steht, hierbei den Absatzmarkt, also den Quellenstaat zu berücksichtigen. Neben der Bekämpfung internationaler Gewinnverlagerung liegt in der zwischenstaatlichen Gewinnaufteilung ein weiterer politischer Kern von BEPS. Die BRIC-Staaten sind mit den vorherrschenden Regeln nicht einverstanden. Sie stellen zwar die Wachstumsmärkte, ihnen wird allerdings ein zu geringes Besteuerungsrecht eingeräumt.

4. Viertes Maßnahmenpaket: Steigerung von Transparenz in verschiedenen Bereichen

Das letzte Maßnahmenbündel zur Steigerung von Transparenz in verschiedenen Bereichen umfasst die Sammlung und Analyse von Daten zu BEPS und zu möglichen Gegenmaßnahmen (Aktion 11), die Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle (Aktion 12), die Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation (Aktion 13), die Verbesserung der Wirksamkeit von Verständigungsverfahren (Aktion 14) sowie die Entwicklung eines multilateralen Instruments (Aktion 15). Erste Arbeitspapiere liegen bislang nur zu den Aktionen 13 und 15 vor. Die im Rahmen von Maßnahme 13²⁹ neu ausgearbeiteten Richtlinien für die Verrechnungspreisdokumentation und das darin einzubeziehende Country-by-Country Reporting gehören wohl zu den bedeutendsten der bislang vorgeschlagenen Reformmaßnahmen.

Konkret erwägt die OECD einen dreistufigen Dokumentationsansatz, bestehend aus einem Master File, einem Local File und einem Country-by-Country Report.³⁰ Neu ist dabei insbesondere der Country-by-Country Report, in dem künftig die Umsatzerlöse unterteilt nach Umsätzen mit nahestehenden Personen und Dritten, die Gewinne vor Steuern, die gezahlten Steuern, die Steuerrückstellungen, das ausgewiesene Kapital, die kumulierten Jahresüberschüsse, die Mitarbeiterzahlen und materielle Wirtschaftsgüter auf Länderbasis berichtet werden sollen.³¹ Als Bestandteil

23 Vgl. auch Lang, M., Tax Notes International 2014, 664.

24 Vgl. auch Parillo, K.A., Tax Notes International 2014, 990 f.

25 Vgl. auch Valta, ISR 2014, 180 f.

26 Vgl. OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, 2014, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>.

27 Vgl. OECD, Action 8, 2014 Deliverable, 2014, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314291e.pdf?expires=1417725195&id=id&accname=guest&checksum=CA999F7EBEF8A56CA335B0FE657F6330> und OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 10: Proposed modifications to chapter VII of the transfer pricing guidelines relating to low-value adding intra-group services, 2014, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>. Zu Aktion 9 liegt bislang noch kein Diskussionsentwurf vor.

28 Vgl. z.B. Avi-Yonah/Benshalom, World Tax Journal 2011, 371 ff.

29 Vgl. OECD, Action 13: 2014 Deliverable, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314301e.pdf?expires=1418919975&id=id&accname=guest&checksum=CFEFC58FD521DD874C4B661BD18D9A13>.

30 Nach der vollständigen Ausarbeitung der Reformvorschläge sollen die endgültigen Empfehlungen 2015 das aktuelle Kapitel 5 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien ersetzen.

31 Vgl. hierzu näher auch Kroppen/Rasch, ISR 2014, 361.

der Verrechnungspreisdokumentation wären die Files und der Report nur den Finanzbehörden zugänglich.

Zwar mögen die in den Files und dem Country-by-Country Report veröffentlichten Daten einen Informationsgewinn für die Steuerverwaltungen bedeuten. Allerdings dürfte der zusätzliche Nutzen insoweit begrenzt sein als viele Gestaltungen und Besteuerungslücken bereits hinreichend bekannt sind. Zudem ist es fraglich, ob zunehmende Transparenz das Ausmaß von Gewinnverlagerung wirksam vermindert. Ohne eine Änderung der zwischenstaatlichen Besteuerungsrechte und der Regelungen zur Gewinnabgrenzung bei multinationalen Konzernen, also insbesondere der weiterhin vergleichsweise viel Spielraum bietenden Verrechnungspreisvorschriften,³² scheint das nicht zielführend zu sein. So deutet die vorhandene empirische Evidenz darauf hin, dass bis zu zwei Drittel des Volumens internationaler Gewinnverlagerung über die Gestaltung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Transaktionen läuft.³³ Dennoch ließen sich aus den Informationen ggf. Hinweise ableiten, welche Unternehmen und insbesondere Verrechnungspreisgestaltungen aus Sicht der Steuerverwaltung einer intensiveren Prüfung unterzogen werden sollten. Dies könnte die Effektivität der Steuerverwaltung steigern. Auf der anderen Seite stehen diesem möglichen Nutzen entsprechende Kosten für die Erstellung und Auswertung der Dokumentation gegenüber. Die notwendigen Informationen sind in den Unternehmen vermutlich nicht alle unmittelbar vorhanden.³⁴ Daneben besteht die Gefahr von Doppelbesteuerung, sobald die beteiligten Steuerverwaltungen aus ihrem Informationszuwachs einen stärkeren unkoordinierten Steuerzugriff ableiten.³⁵

Die 15. Aktion des BEPS-Plans der OECD, die ebenfalls unter das Maßnahmenpaket zur Steigerung der Transparenz fällt, sieht die Entwicklung eines multilateralen Abkommens vor, das bestehende und künftige bilaterale DBA ergänzen soll.³⁶ Zwar ist das Bestreben grundsätzlich sinnvoll. Fraglich ist aber, ob das Instrument als Ergänzung zu den DBA so ausgestaltet werden kann, dass es auch tatsächlich Relevanz entfaltet und nicht durch Sonderregelungen und Vorbehalte in den bilateralen Abkommen de facto wirkungslos bleibt.

5. Zwischenfazit

Angesichts des skizzierten Stands der BEPS Agenda lässt sich festhalten, dass die OECD in der Tat bedeutende Maßnahmen zur Eindämmung von Gewinnverlagerung plant. Die Entwürfe zu den Maßnahmen sind indes in vielen Fällen, vor allem im Bereich der Ver-

rechnungspreise, noch nicht voll ausgearbeitet oder sie weisen Unsicherheiten bzgl. ihrer tatsächlichen Umsetzbarkeit und Wirkung auf. Insbesondere zwei Handlungsfelder, die Stärkung der Wohnsitzbesteuerung und die Stärkung der Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzen, sind für die Erreichung der BEPS-Ziele, d.h. eine Einschränkung von steuerlich motivierter Gewinnverlagerung im Rahmen des bestehenden Systems der internationalen Besteuerung, von zentraler Bedeutung und diesbezügliche Handlungsoptionen verdienen daher eine tiefergehende Diskussion. Zu zwei Maßnahmen dieser Handlungsfelder, der Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Aktion 5) und der Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzen (Aktion 4) liegen, wie in Abschnitt II beschrieben, bereits konkrete Vorschläge seitens der OECD vor. Zu einer weiteren Maßnahme, der Frage einer effektiveren Hinzurechnungsbesteuerung (Aktion 3) hat sich die OECD hingegen noch nicht näher geäußert. Diese Handlungsoptionen und mögliche Alternativen werden im folgenden Abschnitt ausführlich erörtert.³⁷

III. Grundlegende Handlungsoptionen zur Begrenzung internationaler Gewinnverlagerung

1. Ausgangsüberlegungen

Was ist der Politik zu raten? Eine radikale Begrenzung des Steuerwettbewerbs durch eine Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung ist selbst innerhalb der Europäischen Union wenig realistisch und auch nicht wünschenswert. Eine solche Vereinheitlichung müsste, um wirksam zu sein, sogar über die Grenzen Europas hinausreichen und würde die nationalen Gesetzgeber in ihrer Steuerautonomie erheblich begrenzen. Länder, die aufgrund ihres wirtschaftlichen Entwicklungsstandes oder aus anderen Gründen als Investitionsstandort benachteiligt sind, würden ein wichtiges wirtschaftspolitisches Instrument verlieren. Statt zu versuchen, den Steuerwettbewerb abzuschaffen, sollte sich die Politik auf Regeln einigen, die einen fairen Wettbewerb ermöglichen. Als Leitlinie sollte hierfür gelten, sowohl eine Nichtbesteuerung als auch eine Doppelbesteuerung von Gewinnen zu verhindern.

Die Diskussion der beiden grundlegenden Handlungsoptionen der Stärkung der Wohnsitzbesteuerung und der Stärkung der Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzen kann nicht losgelöst sein von der Berücksichtigung der divergierenden Präferenzen und Interessen der Staaten, die das Entstehen der BEPS-Proble-

32 Vgl. zum Zusammenhang zwischen Verrechnungspreisvorschriften und dem Gewinnausweis multinationaler Konzerne *Lohse/Riedel*, Oxford University CBT Working Paper 13/07, 2013.

33 *Heckemeyer/Overesch*, ZEW Discussion Paper No. 13-045, 2013.

34 Voraussichtlich müssten sogar eigene Reportingstandards für das Country-by-Country Reporting entwickelt werden.

35 Vgl. hinsichtlich des gesamten Abschnitts *Evers/Meier/Spengel*, Bulletin for International Taxation 2014, 300 ff. sowie *Spengel/Nusser*, in *Oestreicher*, BEPS – Base Erosion

and Profit Shifting, im Erscheinen. Vgl. zudem *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2014, 130; *Schlie/Malke*, DB 2013, 2467 ff.

36 Vgl. OECD, Action 15:2014 Deliverable, 2014, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314311e.pdf?expires=1417750273&id=id&accname=guest&checksum=7816E416A97A5F464CCD11F849621836>.

37 Die Ausführungen in Abschnitt III basieren auf *Finke/Fuest/Nusser/Spengel*, ZEW Discussion Paper No. 14-073, 2014, und *Spengel/Nusser*, in *Oestreicher*, BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, im Erscheinen.

matik in ihrem derzeitigen Umfang überhaupt erst bewirkt haben.³⁸ So werden IP Boxen häufig als steuerpolitisches Instrument i.d.R. der kleineren europäischen Staaten im Wettbewerb um mobile Bemessungsgrundlagen eingesetzt.³⁹ Dabei ist zu beachten, dass dieser Steuerwettbewerb denjenigen Ländern, die z.B. hinsichtlich ihrer geographischen Lage, Infrastruktur oder Verfügbarkeit qualifizierter Arbeitskräfte gewisse Standortnachteile aufweisen, die Möglichkeit der Kompensation dieser Nachteile durch eine attraktive Steuerpolitik erlaubt und somit für deren wirtschaftliche Entwicklungsperspektiven in der Tat wichtig sein kann.

Ebenfalls aus der Erwägung ihres nationalen Interesses setzen die USA ihre Hinzurechnungsbesteuerung gezielt durch die sog. „check-the-box“ Regelungen außer Kraft, um ihren internationalen Konzernen die Besteuerung zum hohen US-Steuerniveau zu ersparen und ihnen durch die mögliche Nutzung von internationalen Steuergestaltungen einen Wettbewerbsvorteil auf den Auslandsmärkten zu verschaffen. Zudem haben Exportnationen wie u.a. auch Deutschland generell ein geringes Interesse an einer Besteuerung von Direktgeschäften und einer verstärkten Besteuerung in den Quellenstaaten, da sich das Steueraufkommen hierdurch zu ihren Ungunsten verlagern würde. Importnationen hingegen sind auf die Besteuerung von Einkünften aus inländischen Quellen angewiesen und vertreten daher entgegengesetzte Interessen.⁴⁰ Aus diesen konträren steuerpolitischen Ausrichtungen resultieren Doppel-, Minder- und Nichtbesteuerung. Ein Konsens zur Lösung dieser Probleme erfordert von den Staaten Kompromissbereitschaft.

2. Ausdehnung der Wohnsitzbesteuerung

Besonders unwahrscheinlich ist vor dem beschriebenen Hintergrund konträrer nationaler Interessen, dass einzelne Länder freiwillig und unilateral Steueranreize revidieren, um ihre Wohnsitzbesteuerung zu stärken. Somit wäre die bisher noch nicht konkretisierte Maßnahme 3 des OECD BEPS-Aktionsplans, die Implementierung effektiver Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung in das nationale Steuerrecht der Staaten, zwar eine effektive Handlungsoption gegen internationale Steuervermeidung, sie dürfte aber an der fehlenden Umsetzungsbereitschaft auf Seiten einzelner Länder, insbesondere der USA, scheitern.⁴¹ In den EU-Mitgliedstaaten sind einer effektiven Anwendung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung auf Tochtergesellschaften in anderen EU-Mitgliedstaaten zudem durch das EU-Recht Schran-

ken gesetzt. So akzeptiert der EuGH⁴² keine typisierenden Anwendungsvoraussetzungen, die nicht gezielt auf missbräuchliche Gestaltungen abstellen und erlaubt die Anwendung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung nur bei objektiv nachweisbaren „künstlichen Konstruktionen“.⁴³ Aufgrund dieser sehr begrenzten Anwendbarkeit der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung für Sachverhalte innerhalb der EU kann diese leicht umgangen werden. So dürfte es regelmäßig gelingen, belgische Finanzierungsgesellschaften oder IP-Holding-Gesellschaften in europäischen Staaten mit IP-Box-Regime im Land ihrer EU-Muttergesellschaft vor einer Hinzurechnungsbesteuerung zu bewahren.

Eine stärkere Wohnsitzbesteuerung kann auch durch die Zurückdrängung steuerlicher Vorzugsregime erreicht werden. Wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung ist allerdings auch hier eine freiwillige Abschaffung dieser gezielt im internationalen Wettbewerb um Kapital und mobile Bemessungsgrundlagen eingesetzten Steueranreize unrealistisch. Allerdings könnte durch das *OECD Forum on Harmful Tax Practices* im Rahmen strengerer Anforderungen an solche Steuerpraktiken, wie bereits in Abschnitt 2 diskutiert, politischer Druck auf die Staaten ausgeübt werden. Zudem ist es denkbar, dass Steueranreizsysteme, wie z.B. IP-Box-Regime von der EU „Code of Conduct“ Gruppe als schädliche Steuerpraxis gewertet werden oder das europarechtliche Verbot staatlicher Beihilfe greift. Das IP-Box-Regime in Luxemburg wird bereits von der Europäischen Kommission auf einen Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot hin überprüft.⁴⁴ Prinzipiell könnten die betroffenen Länder beihilfenrechtliche Probleme auch dadurch vermeiden, indem sie die niedrigen Steuersätze allen Unternehmen zugestehen. Vermutlich ist dies wegen der zu befürchtenden Steueraufkommensverluste aber nicht gewollt.

Auch die Gewährung von Steueranreizen durch den Abschluss steuergünstiger Deals der Finanzverwaltung mit einzelnen Steuerpflichtigen, wie sie z.B. im Rahmen von „Luxembourg-Leaks“⁴⁵ aufgedeckt wurden, könnte über das EU-Beihilferecht oder die Einstufung als schädliche Steuerpraxis künftig eingegrenzt werden.⁴⁶

3. Ausdehnung der Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzen

Eine weitere grundlegende Möglichkeit der Einschränkung grenzüberschreitender Gewinnverlagerung ist die verstärkte Besteuerung von Zins- und Lizenzzahlungen im Quellenstaat. Für Zinsen wird diese

38 Für eine Übersicht über empirische Erkenntnisse zu Existenz, Umfang und Kanälen internationaler Gewinnverlagerung vgl. Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser, *World Tax Journal* 2013, 314 ff.; Heckemeyer/Overesch, *ZEW Discussion Paper No. 13-045*, 2013; Dharmapala, *CE-Sifo Working Paper No. 4612*, 2014.

39 Dass europäische Staaten bzgl. ihrer Steuerpolitik wettbewerblich interagieren zeigen u.a. Devereux/Lockwood/Redoano, *Journal of Public Economics* 2008, 1210 ff. und Overesch/Rinke, *Scandinavian Journal of Economics* 2011, S. 579 ff.

40 Vgl. hierzu auch Jacobs/Endres/Spengel, *Internationale Un-*

ternehmensbesteuerung, 2011, 7 f.

41 Vgl. auch Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser, *DB* 2013, 34.

42 Vgl. EuGH vom 12.9.2006 C-196/04, Slg. 2006, I-7995.

43 Vgl. hierzu ausführlich Schön, *IStr-Beihefte* 2013, 3 ff.

44 Vgl. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung, 24.3.2014, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-309_de.htm, 25.6.2014.

45 Vgl. *Süddeutsche Zeitung* vom 6.11.2014, Ärger im Steuer-Märchenland, <http://www.sueddeutsche.de/thema/Luxembourg-Leaks>.

46 Vgl. hierzu auch FN 3.

Option unter Aktion 4 des BEPS-Aktionsplans diskutiert. Dabei setzt die OECD auf Zinsabzugsbeschränkungen. Die bestehende Vielfalt an Ausprägungen dieses Instruments⁴⁷ wird derzeit im Sinne eines Best-Practice-Ansatzes evaluiert. Ein zentrales Problem dabei ist, dass Zinsabzugsbeschränkungen im grenzüberschreitenden Fall häufig zu einer Doppelbesteuerung führen, da die Zinszahlungen sowohl im Quellenstaat als auch im Wohnsitzstaat besteuert werden. Soll an Zinsabzugsbeschränkungen festgehalten und gleichzeitig Doppelbesteuerung verhindert werden, müsste man die nichtabzugsfähigen Zinsen beim Darlehensgeber in freizustellende Dividenden umqualifizieren. Durch eine begrenzte Vortragsmöglichkeit der nichtabzugsfähigen Zinsen, wie sie die OECD in ihrem Diskussionsentwurf vom 18.12.2014 vorschlägt, kann Doppelbesteuerung nicht generell verhindert werden. Allerdings dürfte sich bei einer Umqualifizierung in Dividenden die Zuordnung der nichtabzugsfähigen Zinsen zu den entsprechenden Zinserträgen in den betroffenen Staaten schwierig gestalten. Zudem bergen Zinsabzugsbeschränkungen generell die Gefahr eines Rückgangs des Investitionsvolumens, da sich bei Anwendung dieser Vorschriften die Steuerbelastung von Investitionen in Hochsteuerländern erhöht. Die abschließende Besteuerung überschüssender Zins- und Lizenzzahlungen im Quellenstaat lässt den dortigen Körperschaftsteuersatz für Investitionsentscheidungen zum wichtigen Faktor werden, der nur noch begrenzt durch Gewinnverlagerung umgangen werden kann. Dieser negative Einfluss von Zinsabzugsbeschränkungen auf das Investitionsvolumen wird auch in empirischen Studien bestätigt.⁴⁸

Möchte man negative Investitionswirkungen bei einer stärkeren Besteuerung an der Quelle vermeiden, bietet sich alternativ eine koordinierte Erhebung anrechenbarer Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzen an. Zwar gibt es auch hier empirische Evidenz für einen negativen Einfluss auf das Investitionsvolumen, welcher allerdings nur dann entstehen kann, wenn die Quellensteuern definitive Wirkung entfalten.⁴⁹ Diese definitive Wirkung kann jedoch durch eine vollständige Anrechnung bzw. gegebenenfalls Erstattung der ausländischen Quellensteuern im Wohnsitzstaat einfach verhindert werden. Konsequenz dieser Reformoption ist eine Umverteilung des Steueraufkommens von den Wohnsitzstaaten hin zu den Quellenstaaten.

Hierzu müssten die Länder allerdings jegliche bestehende Anrechnungsbegrenzungen vollständig beseitigen. Dies betrifft in erster Linie den Umstand, dass nach geltendem Recht eine Quellensteuer im Ausland auf die Bruttobemessungsgrundlage erhoben wird, während die Anrechnung im Inland auf diejenige inländische Steuer begrenzt ist, die auf die ausländischen Einkünfte, also auf den Nettobetrag entfällt.

Hier könnte eine Änderung der Technik der Steueranrechnung hin zur vollständigen Anrechnung der auf den Bruttobetrag erhobenen Steuern, ggf. mit Erstattung, weiterhelfen. Da hier für eine generelle Einbehaltung von Quellensteuern plädiert wird, um als politisch unerwünschte internationale Verteilungen des Steueraufkommens zu korrigieren, verlieren die Empfängerstaaten nicht zwangsläufig Steueraufkommen, da abfließende (Refinanzierungs-) Entgelte wiederum der Quellensteuer unterliegen. Im Fall von inländischen Verlusten müssten Anrechnungsüberhänge rück- und vortragsfähig sein; idealerweise sollte eine unmittelbare Erstattung erfolgen. Hinzu kommt, dass wie z.B. in Deutschland, eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf lokale Gewinnsteuern, also auf die Gewerbesteuer, vorzusehen ist.

Bei einem global einheitlichen Quellensteuersatz wäre unmittelbar ersichtlich, dass Staaten mit einem Überschuss an Lizenzeinnahmen über Lizenzausgaben mehr Quellensteuern anrechnen müssten als sie erheben dürften. Da allerdings viele Staaten derzeit bilateral differenzierte Quellensteuersätze vorsehen, sind Aussagen zur Vorteilhaftigkeit einer koordinierten Ausdehnung der Erhebung von Quellensteuern nur unter Rückgriff auf detaillierte Berechnungen möglich. So zeigt eine Quantifizierung auf Basis aggregierter Lizenzstromdaten der OECD.Stat Datenbank für das Jahr 2012, dass Deutschland als Nettolizenzgeber im Falle einer koordinierten Erhebung von Quellensteuern auf Lizenzen mit einem einheitlichem Steuersatz von 10 % gegenüber dem Szenario eines globalen Verzichts auf Quellensteuern insgesamt einen Aufkommensverlust aus der Erhebung und Anrechnung von Quellensteuern i.H.v. 125 Millionen US-Dollar verzeichnen würde. Dieser Verlust fällt aber geringer aus als derjenige, den Deutschland bereits aufgrund seiner derzeitigen Quellenbesteuerung von Lizenzen (284 Millionen US-Dollar) gegenüber dem Szenario eines globalen Verzichts auf Quellensteuern verzeichnet. Entsprechend diesen Berechnungen würde das Steueraufkommen in Deutschland im Fall einer koordinierten Erhebung von Quellensteuern auf Lizenzen daher steigen – und zwar um 159 Millionen US-Dollar.⁵⁰

Aufgrund der Umverteilungswirkungen einer generellen koordinierten Erhebung anrechenbarer Quellensteuern ist es unwahrscheinlich, dass über einen solchen Schritt – obwohl er im Grunde folgerichtig wäre – innerhalb der Gruppe der OECD- und G20-Mitgliedstaaten Konsens erzielt werden könnte.⁵¹

Wenn sich die Staaten also auf eine generelle Erhebung von Quellensteuer nicht einigen können, sollte zumindest über eine Erhebung von Quellensteuern als Missbrauchsvermeidungsnorm nachgedacht werden. So könnten Zins- und Lizenzzahlungen nach na-

47 Vgl. *Finke/Fuest/Nusser/Spengel*, ZEW Discussion Paper No. 14-073, 2014, für eine detaillierte Darstellung.

48 Vgl. u.a. *Buettner/Overesch/Schreiber/Wamser*, Bundesbank Discussion Paper No. 03/2008, 2008; *Overesch*, National Tax Journal 2009, 5 ff.

49 Vgl. *Feld/Heckemeyer*, Journal of Economic Surveys 2011, S. 233 ff. für eine Meta-Studie zur Wirkung von Steuern auf Direktinvestitionen.

50 Vgl. hierzu im Detail die Berechnungen in *Finke/Fuest/Nusser/Spengel*, ZEW Discussion Paper No. 14-073, 2014.

51 Kann allerdings eine Einigung erzielt werden, sollte die zur Umsetzung dieser Maßnahme notwendige Änderung der Zins- und Lizenzrichtlinie und entsprechender Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen kein Hindernis sein.

tionalem Recht generell mit einer Quellensteuer belastet werden, welche dann auf Antrag und bei Nachweis des Anspruchs aus einem DBA, aus der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie oder bei einer nachgewiesenen Mindestbesteuerung der Zins- und Lizezeinnahmen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu reduzieren bzw. erlassen wäre. Diese Maßnahme würde es den Staaten ermöglichen, Zahlungen an Steueroasen unmittelbar zu identifizieren. Dabei müsste ein geforderter Mindeststeuersatz definiert werden, der dann auch dem Quellensteuersatz entsprechen sollte. Einen möglichen Richtwert bietet z.B. der in Art. 81 des EU-Richtlinienvorschlags zur Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) definierte Wert i.H.v. 40 % des durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes in der EU.⁵² Einen vergleichbaren Satz von 10 % sieht auch Art. 11 des OECD Musterabkommens vor.

Die gemeinsame Implementierung einer solchen Quellensteuer als Missbrauchsvermeidungsnorm in allen EU-Mitgliedstaaten würde eine Weiterleitung von in der EU unversteuerten Gewinnen an Steueroasen außerhalb der EU künftig unterbinden. Durch die Einfügung entsprechender Missbrauchsvermeidungsklauseln in die Zins- und Lizenzrichtlinie und DBA könnten zudem auch Zins- und Lizenzzahlungen an niedrigbesteuernde EU-Mitgliedstaaten und DBA-Staaten von der Anti-Missbrauchsnorm erfasst werden. Eine unilaterale Umsetzung dieser Maßnahme wäre hingegen nicht effektiv, da die Quellensteuer dann durch Umleitung der Zahlungsströme über Staaten ohne derartige Klauseln umgangen werden könnte.

IV. Die Position Deutschlands

Deutschland als klassisches Exportland dürfte an einer Ausdehnung der Quellenbesteuerung nur bedingt interessiert sein. Insbesondere die Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs im Bereich der traditionellen Industriezweige könnte zu Aufkommensverlusten führen. Werden allerdings nur im Bereich der digitalen Wirtschaft neue steuerliche Anknüpfungspunkte definiert, sind die Auswirkungen weniger klar. Im Bereich der Ausweitung der Quellensteuer auf Lizenzen legen die zitierten Quantifizierungen nahe, dass Deutschland bei einer koordinierten Erhebung von Quellensteuern mit einem einheitlichen Satz von 10 % in allen OECD und EU Mitgliedstaaten trotz des Überschusses der Lizezeinnahmen über die Lizenz Ausgaben tendenziell mit einem erhöhten Steueraufkommen rechnen könnte. Einer Stärkung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten sind hingegen aufgrund des EU-Rechts

starke Grenzen gesetzt. Im Gegensatz zu den USA steht Deutschland diesbezüglich ohnehin nicht in der Kritik. Da es in Deutschland auch kein IP-Box-Regime oder ähnliche steuerliche Vorzugsregime gibt, besteht auch insoweit keine Notwendigkeit der Stärkung der Besteuerung im Wohnsitzstaat. Als erste Reaktion auf die bislang von der OECD vorgeschlagenen Maßnahmen wird derzeit in Deutschland die Einführung der „linking rules“ für hybride Gestaltungen diskutiert.⁵³ Eine Korrespondenzklausel bei der Dividendenfreistellung wurde bereits Anfang 2014 in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG eingeführt.

V. Zusammenfassung

Insgesamt sind einige der Maßnahmen der OECD im Ansatz durchaus sinnvoll und begrüßenswert. Eine vollständige Analyse ist aber erst nach einer finalen Ausarbeitung der Vorschläge Ende 2015 möglich. Dann wird sich auch zeigen, inwieweit die Staaten zu echten Reformen bereit sind. Die Stärkung der Wohnsitzbesteuerung dürfte dabei grundsätzlich nur über schärfere verbindliche Richtlinien zu erreichen sein und kaum freiwillig geschehen. Bei einer Ausweitung der Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzen treibt die OECD weiterhin die Umsetzung traditioneller Zinsabzugsbeschränkungen in allen Staaten voran, was aufgrund der resultierenden Gefahr einer Doppelbesteuerung abzulehnen ist. Empfehlenswert wäre es daher, wenn die OECD stattdessen alternative Maßnahmen in Betracht ziehen würde. Hier bietet sich insbesondere die verstärkte Erhebung von Quellensteuern an, die bei entsprechender Ausgestaltung investitionsneutral und ohne resultierende Doppelbesteuerung umgesetzt werden kann. Aufgrund der großen Interessenskonflikte zwischen den Staaten erscheint eine Einigung auf die generelle Erhebung von Quellensteuern allerdings wenig realistisch. Um zumindest sicherzustellen, dass in der EU unversteuerten Gewinne nicht steuerfrei an Steueroasen außerhalb der EU weitergeleitet werden, könnten sich die Mitgliedstaaten der EU alternativ auf eine koordinierte Einführung der Erhebung von Quellensteuern als Missbrauchsvermeidungsnorm einigen, die nur in eng umgrenzten Fällen Anwendung findet.

Mit oder ohne BEPS sind zunehmende Transparenz und eine unilaterale Ausweitung der Quellenbesteuerung in den BRIC-Staaten längst Realität. Deutschland muss aufgrund der vorhandenen Abwehrgesetzgebung nicht um Steuersubstrat fürchten, sondern sollte im Interesse der Exportwirtschaft Doppelbesteuerungen vermeiden. Insbesondere hier ist Augenmaß und Beweglichkeit angesagt.

⁵² Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4, 2011/0058 (CNS). Dieser Satz wäre auch bei einer generellen Erhebung von Quellensteuern sinnvoll.

⁵³ Im Rahmen des Zollkodexanpassungsgesetzes wurde die Einfügung einer entsprechenden Regelung in § 4 Abs. 5 a

ESTG zwar vorgeschlagen (vgl. Stellungnahme des Bundesrates v. 7.11.2014, http://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2014/0401-0500/432-14_%28B%29.pdf?__blob=publicationFile&v=1), letztlich aber nicht umgesetzt. Bei der Steuergesetzgebung im Jahr 2015 soll die Maßnahme erneut aufgegriffen werden.

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

Rosenbloom/Noked/Helal: The Unruly World of Tax: A Proposal for an International Tax Cooperation Forum (Florida Tax Review Vol. 15, No. 2, 2014, S. 57–86).

Die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen leidet unter einem Global-Governance-Problem. Das ist jedenfalls der Befund des Beitrags „The Unruly World of Tax: A Proposal for an International Tax Cooperation Forum“ von *H. David Rosenbloom, Noam Noked* und *Mohamed S. Helal*¹. Obwohl Themen wie die grenzüberschreitende Steuerflucht auf internationaler Ebene behandelt werden müssten, fehlt es den Autoren zufolge an einer geeigneten internationalen Infrastruktur, auf Grundlage derer Länder mit gleichgerichteten Interessen ihre Steuerpolitik koordinieren oder sogar harmonisieren könnten. *Rosenbloom, Noked* und *Helal* schlagen daher die Schaffung eines informellen Forums für internationale Zusammenarbeit in Steuersachen vor, das Ländern mit gleichgerichteten Interessen die Verfolgung einer gemeinsamen Steuerpolitik erlaubt.

Die bisher etablierten internationalen Organisationen, wie z.B. die OECD, die G20, die EU oder auch die UNO, bieten laut den Autoren keine geeignete Plattform für eine effiziente internationale Zusammenarbeit. Reformvorschläge der OECD etwa haben nach ihrer Ansicht nur eine beschränkte Reichweite und Durchschlagskraft: Da sie auf einem Konsens von 34 Mitgliedstaaten mit sehr verschiedenen Wirtschafts- und Steuersystemen beruhen, würden sie nur eine Art kleinsten gemeinsamen Nenner darstellen. Außerdem mangle es der OECD an politischem und diplomatischem Einfluss, um Reformen durchzusetzen. Die G20 hätten dagegen zwar das nötige politische Gewicht, seien aber von der OECD abhängig, was die praktische Umsetzung ihrer Steuerpolitik angeht und diese wolle sich nicht alle Ziele der G20 zu eigen machen.

Diese Lücke wollen die Autoren mit einem *Tax Cooperation Forum* schließen. Gestaltet werden soll das Forum nach dem Vorbild von sog. *Like Minded Groups*, wie sie die UNO oder auch die Welthandelsorganisation kennen. *Like Minded Groups* ermöglichen es Ländern, nur in bestimmten, abgegrenzten Fragen zusammenzuarbeiten – je nachdem, wie weit sich ihre Interessen decken. Nach Vorstellung der Autoren würde ein *Tax Cooperation Forum* im Sinne einer *Like Minded Group* die erforderlichen Rahmenbedingungen für gleichgesinnte Länder schaffen, um eine gemeinsame Steuerpolitik zu entwerfen. Denkbar sei z.B. der Zusammenschluss der USA, Großbritanniens,

Deutschlands, Frankreichs und Japans in einem Forum. Ein *Tax Cooperation Forum* soll durch eine gemeinsame Erklärung der Finanzminister eingerichtet und unbürokratisch wieder verlassen werden können; einer festen Organisationsstruktur wäre es nicht unterworfen.

Für die Autoren bedeutet die koordinierte Zusammenarbeit in einem *Tax Cooperation Forum* in erster Linie einen erheblichen Gewinn für die vertretenen Staaten. Im Hinblick auf Effizienzgewinne halten sie aber auch positive Auswirkungen für die Weltgemeinschaft nicht für ausgeschlossen. Konkret könnte mit Hilfe des Forums etwa einem ungewollten Steuerwettbewerb entgegengewirkt werden. Ein *Tax Cooperation Forum* wäre auch ein Gegengewicht zu nationalen politischen Zwängen und Lobbyverbänden. Hätten sich Länder innerhalb eines *Tax Cooperation Forums* außerdem erst einmal auf eine gemeinsame Steuerpolitik geeinigt, könnten sie ihre Interessen en bloc in internationalen Organisationen wie der OECD vertreten. Das *Tax Cooperation Forum* wäre also weniger als Ersatz, sondern vielmehr als Ergänzung der bestehenden internationalen Organisationen gedacht.

Insbesondere im Kampf gegen Steueroasen, in dem sich in anderen Bereichen eng zusammenarbeitende Länder in entgegengesetzten Lagern wiederfinden, ist die Förderung verstärkter Kooperation durch eine geeignete Infrastruktur sicherlich sinnvoll. Ein *Tax Cooperation Forum* könnte darüber hinaus gerade auch für Entwicklungsländer eine Chance bieten, sich auf der internationalen Bühne in steuerpolitischen Fragen Gehör zu verschaffen.

Deborah Fries

M. Poggioli, L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica (Rivista di diritto tributario, Vol. 24, No. 2, 2014, Parte I, S. 193–229).

In diesem Beitrag diskutiert *Marcello Poggioli*² u.a. zwei auch für den Rechtsvergleich interessante Themenkreise: zum einen die in der italienischen Fachliteratur neuerdings wieder aufgelebte Diskussion um Tragweite und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, zum anderen die daraus zu entwickelnden Grenzen der Zulässigkeit „konfiskatorischer“ Besteuerung. Der Beitrag ist der vorerst letzte Teil einer Diskussion zwischen dem Verfasser und *G. Falsitta*, die auf einer Monographie des Verfassers (*Poggioli, Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*,

¹ Professor *H. David Rosenbloom* ist Direktor des International Tax Programs an der New York University School of Law, *Noam Noked* ist Fellow des Corporate Governance Programs an der Harvard Law School und *Mohamed S. Helal* lehrt internationales Recht an der Harvard Law School.

² Assistenzprofessor (Ricercatore universitario confermato) im Fachbereich Öffentliches, Internationales und Europäisches Recht der Universität Padua (Università degli Studi di Padova, Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario).

Padova 2012) und *Falsitta* dagegen gerichteter Kritik (*Falsitta*, 23 *Rivista di diritto tributario* 2013 I, 761) beruht.

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit („capacità contributiva“) der Steuerpflichtigen stellt auch im italienischen Steuerrecht das systemtragende Prinzip der Besteuerung dar. Im Gegensatz zum deutschen Steuersystem kennt das italienische mit Art. 53 Abs. 1 Cost. (Costituzione – Verfassung der Italienischen Republik) jedoch eine ausdrücklich geregelte verfassungsrechtliche Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Darin wird jedermann verpflichtet, *im Verhältnis zu seiner Steuerkraft* zu den öffentlichen Ausgaben beizutragen. Bei der Auslegung dieses verfassungsrechtlichen Imperativs stehen sich in der Fachliteratur zwei Positionen gegenüber:

- Die wohl überwiegende, tradierte Ansicht betont die eigenständige „garantistische“ Funktion des Art. 53 Abs. 1 Cost. und stellt damit den – u.a. vor übermäßiger („konfiskatorischer“) Besteuerung – schützenden Charakter des Leistungsfähigkeitsprinzips in den Vordergrund.
- Davon abweichend sieht ein Teil der – vor allem neueren – Literatur die gleichheitsrechtliche Prägung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Mittelpunkt. Diese Ansicht begreift das in Art. 53 Abs. 1 Cost. niedergelegte Prinzip als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitsgebots (Art. 3 Cost.). Entsprechend dem Verständnis des Gleichheitssatzes im italienischen Verfassungsrecht wird daher als verfassungsrechtliche Grenze der Besteuerung eine Art Willkürverbot („divieto d'irragionevolezza“) herangezogen.

Poggioli selbst positioniert sich in dieser Gemengelage als Vertreter der „garantistischen“ Ansicht. Zur Begründung beruft er sich auf den historischen Kontext des Art. 53 Abs. 1 Cost., dessen Analyse eindeutig die eigenständige schützende Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzips und dessen unverletzlichen „Garantiekern“ bestätige. Zu unterschiedlichen Ergebnissen führen die entgegengesetzten Positionen nach Auffassung *Poggiolis* z.B. im Hinblick auf die Höhe des staatlichen Steuerzugriffs. Während die dem Gleichheitsgedanken verpflichtete Ansicht die Zulässigkeit „konfiskatorischer“ Besteuerung nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips allein anhand des einem Willkürverbot nahestehenden „divieto d'irragionevolezza“ prüfe, ziehe die „garantistische“ Auslegung hier engere Grenzen.

Den Ausgangspunkt der näheren Überlegungen *Poggiolis* bildet die Annahme, dass angesichts der Vielzahl gesetzlich definierter Indikatoren individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit eine umfassende, alle Indikatoren übergreifende abstrakte Definition der Leistungsfähigkeit unmöglich sei. Sinnvoll erscheine es deshalb, das Vorhandensein zur Steuerzahlung verfügbarer Mittel beim Steuerpflichtigen („spendibilità“) vorauszusetzen. Dabei solle die Steuerpflicht als Bezugspunkt wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nur an solche Umstände anknüpfen, die sich

unmittelbar oder mittelbar in der Verfügbarkeit von Geldmitteln zur Erfüllung der Steuerzahlungspflicht realisieren ließen. Einnahmen, die diese Voraussetzung erfüllen, bezeichnet *Poggioli* als „Nettoeinnahmen“ („entrata netta“), die das ideale Maß der Besteuerung bildeten, da wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auf einem vorhandenen Geldfluss oder zumindest einem „monetarisierbaren“ Vermögen beruhe. Würden diese „Nettoeinnahmen“ durch eine „konfiskatorische“ Besteuerung aufgezehrt, so verstoße dies gegen das in Art. 53 Abs. 1 Cost. verankerte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine in diesem Sinne verstandene „konfiskatorische“ Besteuerung weist interessante Bezüge zum deutschen „Nettoprinzip“ auf, sie ist jedoch nicht mit dem in der deutschen Fachdiskussion existierenden Begriff der Erdröhlungssteuer gleichzusetzen.

Dieser Beitrag bietet eine Momentaufnahme aus einer intensiven steuerverfassungsrechtlichen Diskussion in Italien, die verschiedene Anknüpfungspunkte für eine intensive rechtsvergleichende Untersuchung bietet und zugleich zu einer vertieften Auseinandersetzung mit den fachlichen Strömungen im italienischen Fachschrifttum einlädt.

Chiara Balbinot

Yair Listokin: Taxation and Marriage: A Reappraisal (Tax Law Review, Vol. 67, No. 2, Winter 2014, S. 185–210).

Der Beitrag „Taxation and Marriage: A Reappraisal“ von *Yair Listokin*³ ist dem „Trilemma“ der Ehegattenbesteuerung am Beispiel des U.S.-amerikanischen Rechts gewidmet. Diese Problematik besteht darin, dass es unmöglich erscheint, innerhalb der Einkommensbesteuerung gleichzeitig einen progressiven Tarif, Eheneutralität („marriage neutrality“) und Familienneutralität („couples equity“) zu gewährleisten. Eheneutralität bedeutet, dass die Entscheidung zu heiraten keinen Einfluss auf die steuerliche Belastung hat (z.B. bei Einzelveranlagung von Ehegatten im deutschen Recht), während Familienneutralität den Fokus darauf legt, dass Ehegatten mit gleichem Gesamteinkommen auch die gleiche Steuerlast tragen (z.B. durch ein Ehegattensplitting). In den Gesetzgebungsvorschlägen des bisherigen wissenschaftlichen Diskurses in den Vereinigten Staaten wurde – so der Autor – die steuerliche Progression in der Regel als unantastbare Konstante behandelt und im Anschluss eines der verbleibenden zwei Neutralitätsziele zu Lasten des jeweils anderen vollumfänglich durchgesetzt.

Das U.S.-amerikanische System der Ehegattenbesteuerung lässt den Ehegatten die Wahl zwischen „married individual filing“ nach Sec. 1(d) des Internal Revenue Code (IRC) und „married joint filing“ nach Sec. 1(a) IRC. Der Tarif nach Sec. 1(d) IRC ist im Gegensatz zum deutschen System nachteiliger ausgestaltet als die Einzelveranlagung unverheirateter Steuerpflichtiger und ist für Ehegatten nur in Ausnahmefällen von Vorteil. Daher wird in der Regel von den Ehegatten die gemeinsame Veranlagung nach Sec. 1(a) IRC gewählt, welche zwar mit Steuervortei-

3 Professor of Law an der Yale Law School.

len verbunden sein kann, sich jedoch im Tarifverlauf – anders als in Deutschland – auch steuerlich nachteilig auswirken kann, insbesondere bei ungefähr gleichem Einkommen der Ehegatten. Sec. 1(a) IRC gewährleistet damit Familienneutralität auf Kosten von Eheneutralität.

Yair Listokin stellt in seinem Beitrag die Vor- und Nachteile gemeinsamer Ehegattenveranlagung sowie bisheriger Reformversuche vor dem Hintergrund der Forderung nach Effizienz und Gleichheit der Besteuerung dar. Im Kontrast zu den bisherigen Überlegungen in der wissenschaftlichen Diskussion zielt *Yair Listokin* darauf ab, starke Abweichungen von einem der beiden genannten Neutralitätsprinzipien zu vermeiden, dafür aber geringfügige Abweichungen von beiden Erfordernissen zu akzeptieren. Gestützt auf ökonomische Studien argumentiert der Autor für die Ausgestaltung eines Systems, das zwar sowohl die Ehe als auch die Familienneutralität verletzt, jedoch beides nur in geringerem Maße als die bisherigen Systeme der Ehegattenbesteuerung. Die Frage nach dem Vorrang von Ehe- bzw. Familienneutralität (also der vollumfänglichen Gewährleistung eines der Prinzipien zu Lasten des anderen) hält er für falsch gestellt, versteht beide Prinzipien als gleichrangig und fragt nach der Intensität der jeweiligen Verletzung.

Seine Argumentation untermauert *Yair Listokin* anschaulich mit Beispielen und kommt zu dem Ergebnis, dass eine seinem Ansatz entsprechende Ehegattenbesteuerung durch eine betragsmäßige Erhöhung der Grenzwerte der Progressionsstufen bei Einzelveranla-

gung und gleichzeitige Senkung der Grenzwerte bei Zusammenveranlagung erreicht werden könne. Das Wahlrecht der Ehegatten solle bestehen bleiben. Durch eine solche Anpassung der Progressionsstufen bei der Einzelveranlagung wäre es möglich, Paaren mit ungefähr gleichem Einkommen eine Alternative zur gemeinsamen Veranlagung nach Sec. 1(a) IRC zu bieten und dadurch Steuernachteile zu verringern. Die gleichzeitige Änderung im Rahmen der gemeinsamen Veranlagung könne Steuervorteile von Paaren mit ungleichem Einkommen mindern. Letztlich würden Paare mit gleichem Gesamteinkommen zwar eine unterschiedlich hohe Steuerlast tragen, was die Familienneutralität verletzen würde. Jedoch würde der bisherige Grad der Verletzung der Eheneutralität durch die Reduzierung von Steuernachteilen einerseits und Steuervorteilen andererseits gesenkt. Eine Verringerung des Maßes an einkommensteuerlicher Progression durch eine Anpassung der marginalen Steuersätze könne zusätzlich den Grad der Verletzung eines oder beider Neutralitätsprinzipien reduzieren.

Insgesamt liefert der Aufsatz interessante grundlegende Überlegungen zur Wechselbeziehung zwischen Ehe- und Familienneutralität sowie Progression, die nicht nur für die Ehegattenbesteuerung in den U.S.A. von Relevanz sind. Dennoch mag man hinsichtlich der Besonderheiten der Ehegattenbesteuerung die dem Beitrag zugrunde liegende Prämisse, dass starke Abweichungen von den genannten Prinzipien überproportional nachteilig sind, hinterfragen.

Angelika Meindl-Ringler, LL.M. (Columbia)