Nr. 4 · Dezember 2015 · S. 297–388
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. Ehrhard, ab 1958 mit D. Leibrecht (1963 bis 1970 Alleinhrg.). Mithrsg. waren E. Becker, O. Bühler, H. Dorn, R. Grabower, A. Hensel, O. Kahn, L. Mirre, J. Popitz, A. Prugger, O. Veiel, F. Zitzlaff.

Hrsg. 1971 bis 1973: K. H. Friauf, K.-H. Hansmeyer, G. Mann, G. Rose, G. Schmölders, K. Tipke; 1974 bis 1988: K. Tipke; 1989 bis 2014: Joachim Lang. Mithrsg. waren Dieter Birk, Karl Heinrich Friauf, LL.M., Norbert Herzig, Paul Kirchhof, Heinrich Wilhelm Kruse, Heinz-Jürgen Pezzer, Wolfram Reiß, Dieter Schneider, Joachim Schulze-Osterloh, Hartmut Söhn, Klaus Tipke, Franz W. Wagner, Franz Wassermeyer u.a.

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

MANUSKRIPTEINSENDUNGEN: per Mail an StuW@otto-schmidt.de. Redaktionsschluss jeweils 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 jeweils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

BEZUGSPREIS: Jahresabonnement 279 €, Einzelheft 89,80 €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher 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 Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

REKLAMATIONEN: bei Ihrer Buchhandlung bzw. beim Verlag.

REZENSIONS-EXEMPLARE sind nur auf Anforderung erwünscht.

ANZEIGENVERKAUF: sales friendly Verlagsdienstleistungen, 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 Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

1. Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach 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 Datenbanken 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 ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

DRUCK: rewi, Wissen.

Laudatio

R. Mellinshoff	Wegbereiter einer gerechten und systematischen Steuerrechtsordnung	297
----------------	--	-----

Abhandlungen

J. Englisch	Zulässigkeit und Grenzen steuerverschärfender Rechtsfortbildung	302
R. Seer	Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	315
J. Hey	EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede	331

Gewinnermittlung im internationalen und europäischen Kontext

C. Dorenkamp	Konzernbeliebigkeit beim internationalen Zinsabzug?	345
M.T. Evers M. Köstler I. Meier K. Nicolay W. Scheffler C. Spengel	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen	359
T. Florstedt J. Wüstemann S. Wüstemann	Wirtschaftliche Betrachtungsweise und europäische Bilanzsteuerrechtsordnung	374

Diskussion

	Aus der internationalen Diskussion	386
	Danksagung	388

Laudatio

Wegbereiter einer gerechten und systematischen Steuerrechtsordnung

Klaus Tipke zum 90. und Joachim Lang zum 75. Geburtstag

Prof. Dr. h.c. RUDOLF MELLINGHOFF, München*

I.

Am 8.11.2015 feierte *Klaus Tipke* seinen 90. Geburtstag; wenige Tage zuvor, am 22.10.2015 vollendete sein Schüler *Joachim Lang* sein 75. Lebensjahr. Dies ist Anlass, die beiden Vordenker einer systemorientierten Steuerrechtsordnung, unermüdlichen Kämpfer für ein gerechtes Steuerrecht und Begründer der „Kölner Schule des Steuerrechts“¹ zu würdigen. *Klaus Tipke* und *Joachim Lang* haben im Steuerrecht die wissenschaftliche Diskussion um ein gerechtes Steuerrecht geprägt, für Rechtsprechung, Verwaltung und Gesetzgeber Maßstäbe für ein systematisches und folgerichtiges Steuerrecht entwickelt, und so das Steuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland maßgeblich beeinflusst. Als engagierte Hochschullehrer begeisterten sie Generationen von Studenten der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, förderten den steuerrechtlichen Nachwuchs und haben mit ihren Werken ein unverrückbares Fundament auch für die steuerrechtliche und steuerpolitische Diskussion geschaffen. Ohne das unermüdliche Engagement dieser Koryphäen des Steuerrechts wäre die Steuerwissenschaft ärmer, wären die steuerrechtlichen und die steuerpolitischen Entwicklungen anders verlaufen und würden der Rechtsprechung im Steuerrecht wichtige wissenschaftliche und dogmatische Grundlagen fehlen.

II.

1. *Klaus Tipke* erlebte als Jugendlicher die Machtergreifung der Nationalsozialisten und wurde für die letzten beiden Kriegsjahre noch zur Wehrmacht eingezogen.² Von schweren Kriegsverletzungen genesen studierte er zunächst Philosophie und sodann Rechtswissenschaften in Hamburg. Nach dem zweiten juristischen Staatsexamen trat er 1954 in die Finanzverwaltung der Freien und Hansestadt Hamburg ein. Schon drei Jahre später wurde er als damals jüngster Finanzrichter an das FG Hamburg berufen. Mit 45 Jahren wurde *Klaus Tipke* 1965 zum Senatspräsidenten am FG Hamburg ernannt. In dieser Zeit war er auch Vorsitzender des Bundes Deutscher Finanzrichter, dessen Ehrenmitglied er noch heute ist.

Erste universitäre Erfahrungen sammelte *Klaus Tipke* ab 1964 an der Universität Hamburg. Nach ermutigendem Zuspruch des dortigen Ordinarius *Gerhard Wacke* und seines Schülers *Klaus Vogel* wagte *Klaus Tip-*

ke den endgültigen Wechsel in die Wissenschaft. 1966 wurde er an die Universität zu Köln berufen und trat am 1.1.1967 die Nachfolge von *Ottmar Bühler* und *Armin Spitaler* an. Damit begann nicht nur eine glanzvolle Karriere als Steuerrechtslehrer; vielmehr ermöglichte ihm die Hochschullehrerlaufbahn, sich voll und ganz auf sein Anliegen zu konzentrieren, das Steuerrecht systematisch aufzuarbeiten und eine am Gerechtigkeitsideal orientierte Steuerrechtsordnung zu schaffen. *Klaus Tipke* war ein begnadeter Universitätslehrer.³ Ihm gelang es nach und nach die Studenten für das Wahlfach Steuerrecht zu begeistern, bis schließlich in jedem Semester 400 bis 500 Studenten der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften seine Vorlesung besuchten. Als brillanter Rhetoriker verstand er es seine Vorlesungen mit Humor, Satire und Ironie zu würzen. Unnachgiebig gegen unkritische Autoritätsgläubigkeit freute er sich über jeden originellen Gedanken, war gütig gegenüber lernwilligen Studenten und ermutigte seine Schüler bei unkonventionellen Gedanken. Ab 1988 war *Klaus Tipke* Inhaber einer Professur des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft und konnte sich seither ausschließlich der Forschung widmen. Mit Ablauf des Wintersemesters 1990/1991 wurde er emeritiert. Seit dieser Zeit hat er unermüdlich weiter geforscht und publiziert. Trotz erheblicher Einschränkungen seiner Sehkraft hat er bis in die letzten Jahre wichtige und wegweisende Beiträge zu steuerrechtlichen Fragen verfasst.

2. *Klaus Tipke* hat sich nicht auf eine einzelne Steuerart oder einen steuerrechtlichen Schwerpunkt spezialisiert, sondern von Anbeginn an die gesamte Breite des Steuerrechts in den Blick genommen. Es gibt kaum einen Bereich des geltenden Steuerrechts, den er in seinen Veröffentlichungen nicht behandelt hätte. Dabei hat er sich nicht nur mit der Frage der Rechtfertigung der einzelnen Steuerarten, mit dogmatischen Grundsatzfragen oder steuertheoretischen Ideen beschäftigt, sondern stets die Gerechtigkeitsfragen und die praktische Rechtsanwendung in den Blick genommen. Auf die vielen hundert wichtigen und wegweisenden Beiträge kann hier nicht im Einzelnen eingegangen werden. Allerdings durchziehen das Werk von *Klaus Tipke* zwei zentrale Anliegen, die immer wieder aufscheinen. Er hat sich stets mit der Systematisierung und Ordnung des Steuerrechts im Allgemeinen und der einzelnen Steuerarten im Besonderen beschäftigt. Die Systematisierung war darüber hinaus getragen von einer an der Verfassung orientierten

* Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff ist Präsident des BFH.

1 Vgl. *Lang*, StuW 1991, S. 194; *Lang*, StuW 2013, 53; *Birk*, StuW 2013, S. 280/282.

2 Ausführlich zur Vita von *Klaus Tipke*: *Lang*, StuW 1985,

S. 301; *Lang*, NJW 1995, 2971; *Lang*, StuW 2001, S. 78; *Lang*, StuW 2005, S. 293.

3 Ausführlich: *Lang*, StuW 1991, S. 194; *Balke*, StuW 1991, S. 196.

ethischen Gerechtigkeitsidee, die das gesamte Werk von *Klaus Tipke* durchzieht. Schließlich hat er sich bis in die jüngste Zeit intensiv mit anderen wissenschaftlichen Konzepten und Ideen auseinandergesetzt und damit einen wesentlichen Beitrag zum offenen Diskurs im Steuerrecht geleistet.

a) Die literarische Karriere von *Klaus Tipke* beginnt schon während seiner Richtertätigkeit. Neben zahlreichen Beiträgen zum allgemeinen Steuerrecht, Steuerprozessrecht, zum Einkommensteuer- und zum Umsatzsteuerrecht erscheint in den Jahren 1961 bis 1963 als erstes Grundlagenwerk der mit *Heinrich Wilhelm Kruse* gemeinsam herausgegebene Kommentar zur Reichsabgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, der heute noch zu den unentbehrlichen Standardkommentaren zählt. *Klaus Tipke* widmete sich sowohl in diesem Werk als auch in weiteren Monographien zunächst der rechtssystematischen Aufarbeitung des allgemeinen Steuerrechts. Mit der Übernahme des Lehrstuhls in Köln beginnt er das gesamte Steuerrecht rechtssystematisch aufzuarbeiten und zu ordnen. Noch heute lesenswert ist sein Aufsatz mit dem Titel „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?“⁴ Seither widmet er sich der Aufgabe, dem Steuerrecht eine wissenschaftlich fundierte, an der Gerechtigkeitsidee orientierte systematische und folgerichtige Ordnung zu geben. Neben zahlreichen Einzelpublikationen erscheint 1973 erstmals sein Lehrbuch „Steuerrecht – ein systematischer Grundriss“, in dem er die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts und die Systembrüche herausarbeitet. Rasch wird dieses Werk zu dem Standardlehrbuch und zu einem Bestseller für alle, die sich mit dem Steuerrecht beschäftigen. In dem in zweiter Auflage erschienenen Werk „Die Steuerrechtsordnung“ vollendet *Klaus Tipke* seine systematische Grundlegung des Steuerrechts, indem er zunächst die wissenschaftsorganisatorischen, systematischen und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen behandelt, sodann eine Steuerrechtstheorie entwickelt, diese auf alle Steuerarten anwendet und ein sachgerechtes Steuersystem entwirft. Schließlich geht er in diesem Werk der Frage nach, inwieweit die Steuerrechtswirklichkeit von den Idealen des Steuerrechts abweicht und warum Steuerreformen nicht gelingen.

b) *Klaus Tipke* genügt es nicht, ein systematisches Gerüst für das gesamte Steuerrecht zu entwickeln. Vielmehr ist für ihn entscheidend, dass dieses System sich an ethischen und moralischen Grundprinzipien orientiert. Sein Credo lautet, dass es nicht alleine um die Zuteilung von Geldzahlungspflichten geht, sondern dass die Steuergerechtigkeit ein System ethisch fundierter Prinzipien und Regeln benötigt. Immer wieder verweist er auf Augustinus, der gesagt hat: „Was sind Staaten ohne Gerechtigkeit anderes als große Räuber-

banden?“⁵ Die Grundlagen seines Konzepts der Steuergerechtigkeit entwickelte er anlässlich eines Forschungsaufenthaltes in Amerika und legte es der Öffentlichkeit erstmals 1981 vor.⁶ Ausgehend vom kategorischen Imperativ Kants formuliert *Klaus Tipke* einen ethischen Anspruch an die konkrete Steuerrechtsordnung.⁷ Das Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung ist für ihn das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es dient der Anwendung des Gleichheitssatzes als Vergleichsmaßstab. Ausgehend von diesen ethischen Prinzipien entwickelt er weitere Anforderungen an die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts, die weitgehend im Verfassungsrecht verankert sind. Ihm genügen nicht formale rechtsstaatliche Sicherungen, sondern er fordert die materielle Gerechtigkeit ein. In seinem Werk „Die Steuerrechtsordnung“ wird dieser Anspruch eines ethisch gerechten Steuersystems sowohl wissenschaftlich theoretisch als auch praktisch in beeindruckender Weise umgesetzt.

c) *Klaus Tipke* ist immer auch ein neugierig Suchender und Fragender. Dies ist ihm Triebfeder für die Vollendung der zweiten Auflage von Band III der Steuerrechtsordnung, in der er sich mit den Fragen auseinandersetzt, worin das Wissenschaftliche der Steuerrechtswissenschaft besteht, inwieweit die Steuerrechtswirklichkeit von den Idealen des Steuerrechts abweicht und warum Steuerreformen nicht gelingen.⁸ Für ihn gehört die intensive Auseinandersetzung mit anderen Ideen, Konzepten und Vorschlägen zu den Grundregeln wissenschaftlicher Forschung. So setzt er sich intensiv und teilweise kritisch mit der an den Grundrechten des Grundgesetzes orientierten Steuerrechtstheorie von *Paul Kirchhof* auseinander.⁹ Stromlinienförmige Beiträge, die sich an einer sog. herrschenden Meinung entlanghangeln, interessieren ihn nicht. Dafür beobachtet er bis in die jüngste Zeit mit regem Interesse den wissenschaftlichen Diskurs im Steuerrecht. So setzt er sich vor kurzem mit jüngeren Staats- und Steuerrechtslehrern auseinander, die für eine weitergehende Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers und eine Zurückhaltung der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen plädieren.¹⁰ Mit scharfsinnigen, klugen und lebenserfahrenen Argumenten widerlegt er deren Thesen, die zu einem Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht¹¹ führen würden. Gleichwohl plädiert er dafür, auch denjenigen ein Podium zu geben, die gegen den Strom schwimmen, und sich mit ihnen wissenschaftlich auseinanderzusetzen.

3. *Klaus Tipke* hat sich nicht damit begnügt, theoretische Abhandlungen zu schreiben, sondern sich auch stets mit deutlichen Worten in die steuerpolitische Diskussion eingeschaltet. Schon früh beklagte er das Steuerchaos und forderte eine gerechte Steuerreform.

4 *Tipke*, StuW 1971, S. 2.

5 Zuletzt in: Die Steuerrechtsordnung, Band III, 2. Aufl. 2012, S. 1911.

6 *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis – Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, 1981.

7 Ausführlich dazu: *Lang*, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag 1995, S. 3 ff.; *Lang*, StuW 2001, S. 78.

8 Vgl. Vorwort zu Die Steuerrechtsordnung Band III, 2. Aufl. 2012, S. V.

9 Vgl. z.B. Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl. 200, S. 115 ff.; kritisch auch zum Bundessteuergesetzbuch: *Tipke/Pelka/Seer/Hennrichs*, StuW 2013, S. 211.

10 *Tipke*, StuW 2014, S. 273.

11 Vgl. zu dieser Wortwahl den immer wieder lesenswerten Beitrag von *Klaus Vogel*, in: DSTjG 12 (1989), S. 123.

Bis heute hadert er mit einer Politik, die er weder als kodexfähig noch als kodexwillig ansieht.¹² Auch wenn er in der Politik mit seinen ethisch ausgerichteten systemorientierten Vorschlägen einer gerechten Steuerrechtsordnung nur wenig Gehör gefunden hat, hat er insbesondere in der Rechtsprechung aber auch in Ausbildung und Wissenschaft nachhaltige und bleibende Wirkungen erzielt. Insbesondere sein Ansatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat sich durchgesetzt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wurde zwar schon früher als Vergleichsmaßstab bei der Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht erwähnt. Über Jahre wurde es insbesondere im Bereich der Familienbesteuerung zitiert, ohne dass das BVerfG daraus aber konkrete Folgerungen ableitete.¹³ Anfang der 1980er Jahre ändert sich indes das Bild. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, so wie es *Klaus Tipke* verfiert, bringt Bewegung in die Verfassungsrechtsprechung: So effektuiert das Gericht dieses Prinzip erstmals mit konkreten Rechtsfolgen für Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern¹⁴, gegenüber einem Elternteil¹⁵ und für zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen an den geschiedenen Ehegatten¹⁶. Das BVerfG urteilt hier über die Belastung von Steuerpflichtigen, deren disponibles Einkommen durch zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen gemindert ist, im Vergleich zu Steuerpflichtigen, die keine derartigen Belastungen tragen. Die ausdrückliche Anknüpfung des BVerfG an das „disponible Einkommen“ entspricht exakt der Terminologie von *Klaus Tipke*.¹⁷ Zugleich wird damit der Boden bereitet, das Verfassungsgebot eines steuerfreien Existenzminimums herauszuarbeiten, wie es dann später in der von *Paul Kirchhof* geprägten Phase der Verfassungsrechtsprechung geschehen ist.¹⁸

Dass auch ein engagierter Bürger für Steuergerechtigkeit sorgen kann, zeigte *Klaus Tipke* indem er seinen eigenen Fall vor das BVerfG brachte und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Spekulationseinkünften durchsetzte.¹⁹ Jedenfalls mittelbar hat er damit auch Einfluss auf die Steuergesetzgebung genommen, die mehr als früher durch das BVerfG zur Einhaltung verfassungsmäßiger Grundlagen angehalten wird.

4. Neben seinen vielfältigen anderen Verdiensten bedarf die Gründung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft besonderer Erwähnung. *Klaus Tipke* initiierte diese wissenschaftliche Vereinigung, die sich unabhängig von politischen und institutionellen Bindungen oder berufsständischen Einflüssen ausschließlich der Förderung der steuerrechtlichen Forschung und der Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse widmet. Dabei war es ihm ein Anliegen, den wissenschaftlichen Austausch von Steuerrechtswissenschaftlern und steuerwissenschaftlich interes-

sierte Praktikern zu fördern. Er war von Dezember 1975 bis 1981 der erste Vorsitzende dieser Gesellschaft und hat die Struktur der Jahrestagungen, die sich stets einem methodischen Grundsatzthema widmet, maßgeblich geprägt.

III.

Als Schüler von *Klaus Tipke* knüpft *Joachim Lang* nahtlos an das Werk seines Lehrers an, entwickelt dieses weiter fort und setzt zugleich neue und zukunftsweisende Impulse.

1. *Joachim Lang* kam nach Studium und Staatsexamina in München nach Köln, um bei *Klaus Tipke* über das Thema „Systematisierung von Steuervergünstigungen“ zu promovieren.²⁰ Zeitgleich trat er 1970 in die nordrhein-westfälische Finanzverwaltung und zwei Jahre später in das Bundesfinanzministerium ein. Nach Abschluss der Promotion im Jahre 1974 wechselte er als wissenschaftlicher Assistent an den Lehrstuhl von *Klaus Tipke*. Im Wintersemester 1981/82 wurde er an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln habilitiert. Wenige Monate später wurde er an die Technische Universität Darmstadt berufen. 1988 trat er die Nachfolge seines akademischen Lehrers in Köln an und übernahm den Lehrstuhl für Steuerrecht an der der Universität zu Köln. In Lehre und Forschung knüpfte er an die Erfolge seines akademischen Lehrers an, war ein begeisterter Universitätslehrer und setzte in seiner wissenschaftlichen Agenda eigene Schwerpunkte. Im Jahr 2006 wurde *Joachim Lang* emeritiert. Damit endete aber aufgrund der Altersgrenze nur seine Universitätslaufbahn. Er war auch weiterhin bis in die jüngste Zeit hinein beruflich aktiv, insbesondere als Berater und Mahner der Politik als auch als erfolgreicher Rechtsanwalt und Steuerberater.

2.a) *Joachim Lang* tritt ebenso wie sein Lehrer für eine am Gerechtigkeitsgedanken orientierte Systematisierung des Steuerrechts ein. Schon in seiner Dissertation widmet er sich den Systemfragen des Ertragssteuerrechts. In seiner Habilitation²¹ entwickelt er ein umfassendes Konzept steuerlicher Leistungsfähigkeit in der Einkommensteuer. Dabei geht es *Joachim Lang* u.a. auch um die konsequente Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips. Insbesondere die Familiensteuergerechtigkeit liegt ihm am Herzen. Um die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft sachgerecht zu berücksichtigen und die zivilrechtlichen Unterhaltspflichten abzubilden plädiert er für ein Familienrealsplitting.

Ebenso wie *Klaus Tipke* gelingt es auch *Joachim Lang*, das BVerfG in seiner Rechtsprechung zur Familienbe-

¹² *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band III, 2. Aufl. 2012, S. 1910.

¹³ Insbes. BVerfGE 43, 108; 45, S. 104; 47, S. 1; vgl. zur Entwicklung der Verfassungsrechtsprechung auch *Pezzetz*, StuW 1989, S. 219.

¹⁴ BVerfGE 61, 319 (344).

¹⁵ Vgl. BVerfGE 66, 214 (223).

¹⁶ BVerfGE 67, 290.

¹⁷ Vgl. dazu *Pezzetz*, StuW 1989, S. 219, der die Familienbesteuerung als wissenschaftlicher Mitarbeiter am BVerfG

begleitet hat.

¹⁸ BVerfGE 82, 60; 87, S. 153.

¹⁹ BVerfGE 110, 94.

²⁰ Ausführlich zur Vita von *Joachim Lang*: *Seer*, StuW 2000, S. 301; *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, Laudatio, in FS für *Joachim Lang* zum 70. Geburtstag, 2010, S. 1; *Tipke*, in FS für *Joachim Lang* zum 70. Geburtstag, 2010, S. 21.

²¹ *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988.

steuerung zu beeindrucken. So finden sich Erkenntnisse seiner Habilitationsschrift – noch bevor die Schrift im Druck erschienen war – an einer Schlüsselstelle des Urteils des BVerfG zur Besteuerung von Alleinerziehenden.²² In diesem Urteil entwickelte das BVerfG die – noch heute immer wieder zitierte – verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Ehegattensplittings, wonach das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe anknüpft, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet.

1989 übernahm *Joachim Lang* das von *Klaus Tipke* begründete Lehrbuch, das seither *Tipke/Lang* heißt. Die regelmäßige Aktualisierung dieses Standardwerkes der Steuerrechtsliteratur verband *Joachim Lang* mit der Überarbeitung der Grundlagenartikel, in die er stets seine neuesten wissenschaftlichen Überlegungen einfließen ließ. Als „Meister der eleganten Verschlingung“²³ achtete er dabei darauf, dass die Einbändigkeit des Werkes erhalten und das Buch so für den Leser attraktiv blieb.

b) *Joachim Lang* widmet sich immer wieder aktuellen und vor allem auch zukunftsweisenden steuerrechtlichen und gesellschaftspolitischen Themen. Als Mitglied der Sachverständigenkommission zur Neuordnung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts befasst er sich mit der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Körperschaften. Seine besondere Sensibilität für Zukunftsfragen zeigt sich sowohl in seinen Schriften zur Berücksichtigung umweltpolitischer Belange im Steuerrecht als auch in frühen Beiträgen zum Europäischen Steuerrecht. In beiden Fällen war *Joachim Lang* seiner Zeit weit voraus und hat diese Fragen zu einem Zeitpunkt erörtert, als sie noch nicht auf der steuerpolitischen Agenda standen.²⁴

3. *Joachim Lang* kann als Meister steuerrechtlicher Gesetzgebungsentwürfe und der Entwicklung neuer Besteuerungsideen bezeichnet werden. Kaum ein Wissenschaftler hat sich so intensiv mit der Umsetzung seiner steuersystematischen Ideen in das strenge Korsett von Rechtsnormen beschäftigt und neue Gesetzgebungsideen entwickelt, wie er. Auf der Grundlage seiner Habilitationsschrift veröffentlichte er bereits 1985 einen „Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes“.²⁵ 1992 entwarf er innerhalb weniger Monate in Tag- und Nachtarbeit auf Bitten des Bundesfinanzministeriums ein Steuergesetzbuch für die osteuropäischen Staaten.²⁶ Intensiv beschäftigte er sich mit der gesetzgeberischen und verwaltungstechnischen Umsetzung einer konsumorientierten Einkommensteuer.²⁷ In der Erkenntnis, dass die Körperschaftsteuer der deutschen Personengesellschaftskultur nicht gerecht wird, entwickelt der das Konzept einer sog. Inhabersteuer.²⁸

Als Krönung seiner Gesetzgebungsentwürfe können die Reformvorschläge der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft gesehen werden.²⁹ *Joachim Lang* gelang es, über 70 Experten aus allen damals im Deutschen Bundestag vertretenen Parteien, aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Verwaltung, Unternehmen und Beratung für die Mitarbeit an diesem Gesamtkonzept für eine umfassende Ertragsteuerreform zu gewinnen. Diese Kommission entwickelte schlüssigen Lösungen für Einkommensteuer, die Unternehmensbesteuerung und die Kommunalfinanzen. Mit ihren ausformulierten Gesetzesentwürfen zeigt die Kommission unter *Joachim Lang*, dass es möglich ist, ein in sich schlüssiges, einfaches, gerechtes, transparentes und flexibles Steuersystem zu entwerfen, das an die bestehenden Besteuerungsstrukturen anknüpft und damit auch der Politik ermöglicht, diese Vorschläge aufzugreifen.

4. Ein Markenzeichen von *Joachim Lang* ist der interdisziplinäre Austausch zwischen Juristen und Ökonomen. Schon im Zusammenhang mit seinen steuerrechtlichen Vorstellungen zur Familienbesteuerung sucht er die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit den Ökonomen, die dem Gedanken des subjektiven Nettoprinzips traditionell kritisch gegenüberstehen.³⁰ Er setzt sich intensiv mit den ökonomischen Fragen der Besteuerung auseinander. Die Beschäftigung mit der Optimalsteuertheorie veranlasst ihn, für eine konsumorientierte Besteuerung des Einkommens einzutreten.³¹ Die Beschäftigung mit ökonomischen Fragen beeinflusst auch seine Reformüberlegungen zum Unternehmenssteuerrecht. Die Unternehmensbesteuerung muss nach *Joachim Lang* nicht nur rechtsneutral sein, sondern auch der Investitionsneutralität genügen.

5. *Joachim Lang* gehört zu den Gründungsmitgliedern der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft und war als Schriftführer zu Beginn Mitglied im Vorstand. Von 1993 bis 1999 war er Vorstandsvorsitzender. Neben den Jahrestagungen förderte er insbesondere zahlreiche gut besuchte Regionalveranstaltungen der Gesellschaft im Köln/Düsseldorfer Raum. Durch sein großes Engagement trug er wesentlich zur Attraktivität der Gesellschaft bei, so dass sich die Mitgliederzahlen ganz erheblich erhöhten.

Joachim Lang pflegte zahlreiche internationale Kontakte und trug damit dazu bei, dass die Idee eines gerechten und systematischen Gesamtsteuersystems in zahlreichen Ländern verbreitet wurde. Die internationale Ausrichtung von *Joachim Lang* veranlasste ihn zusammen mit *Dieter Birk* und anderen europäischen Kollegen 1997 das „Academic Committee on European Tax Law (ACET)“ zu gründen. Daraus entstand 1999 die „European Association of Tax Law Professors

22 BVerfGE 61, 319, Rz. 80.

23 *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, Laudatio, in FS für *Joachim Lang* zum 70. Geburtstag, 2010, S. 1 (3).

24 Ausführlich: *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, Laudatio, in FS für *Joachim Lang* zum 70. Geburtstag, 2010, S. 1 (7 f.).

25 *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, in: *Birk* (Hrsg.), Münsteraner Symposium v. 1.10.1984, Bd. II, 1985.

26 Dazu der Bericht von *Seer*, StuW 2000, S. 301/302.

27 *Lang*, in: *Smekal/Sendlhofer/Winner* (Hrsg.), Einkommen vs. Konsum – Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, 1999, S. 143.

28 BMF-Schriftenreihe, Heft 66, Anhang I, 1999.

29 *Lang/Eiffort* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern.

30 *Lang*, StuW 2000, S. 1 (2).

31 *Lang*, DStjG 24 (2001), S. 49.

(EATLP)". Ähnlich wie die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft widmet sich diese Vereinigung auf europäischer Ebene der Rechtsvergleichung und der wissenschaftlichen Pflege des Steuerrechts.

IV.

Sowohl für *Klaus Tipke* wie für *Joachim Lang* ist der Diskurs zwischen der juristischen und ökonomischen Steuerwissenschaft eine notwendige Voraussetzung für eine umfassende Konzeption eines gerechten Steuerrechts. Seit jeher ist die Zeitschrift *Steuer und Wirtschaft* der Ort, an dem die wissenschaftliche Auseinandersetzung zwischen den Steuerjuristen und den Wirtschafts- und Finanzwissenschaften gepflegt wird. *Klaus Tipke* war von 1974 bis 1988 Herausgeber der schon 1922 gegründeten Zeitschrift, die sich der gesamten Steuerwissenschaft verpflichtet fühlt. Von 1989 bis 2015 war *Joachim Lang* geschäftsführender Herausgeber. Beide Herausgeber haben den intensiven Dialog zwischen Ökonomen und Juristen gesucht und als Herausgeber dieser Zeitschrift gefördert. Sie

haben damit dazu beigetragen, dass *Steuer und Wirtschaft* aus dem Kreis der vielen Zeitschriften zum Steuerrecht heraussticht. Es ist die einzige Zeitschrift, die in längeren Grundsatzbeiträgen die Entfaltung steuerrechtlicher und ökonomischer Grundlagenbeiträge ermöglicht. Ihnen ist es zu verdanken, dass die Zeitschrift ein unverändert hohes Ansehen genießt.

In seinen Dankesworten zur Verleihung des „Gerhard-Thoma-Ehrenpreises 1993“ des Fachinstituts der Steuerberater äußert sich *Klaus Tipke* skeptisch zu seinem Einfluss auf die Steuergesetzgebung und meint, dass am Ende eine gewisse Hoffnung, die Hoffnung auf Langzeitwirkung bleibe.³² Heute können wir feststellen, dass es nur wenige Steuerrechtler gibt, die einen so nachhaltigen Einfluss auf die wissenschaftliche Auseinandersetzung im Steuerrecht ausüben, wie *Klaus Tipke* und *Joachim Lang*. Durch ihre grundlegenden Abhandlungen, ihren unerschütterlichen Kampf für ein systemgerechtes, verfassungsorientiertes und handhabbares Steuerrecht und durch ihre teilweise visionären Ideen prägen sie das Steuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland seit vielen Jahren und auch in der Zukunft.

³² *Tipke*, Steuerberater-Jahrbuch 1993/94, S. 5 (8).

Abhandlungen

Zulässigkeit und Grenzen steuerverschärfender Rechtsfortbildung

Prof. Dr. JOACHIM ENGLISCH, Münster*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung II. Verfassungsrechtliche Anforderungen an steuerverschärfende Rechtsfortbildung 1. Der allgemeine Gleichheitssatz 2. Demokratieprinzip und Gewaltenteilungsgrundsatz a) Historischer Wandel des demokratietheoretisch fundierten Gesetzesvorbehaltes b) Vom Demokratieprinzip des Grundgesetzes gezogene Grenzen c) Verwirklichung demokratischer Grundsätze durch Schließung unwesentlicher und planwidriger Lücken d) Parallele Interpretation zentraler Tatbestandsmerkmale des § 42 AO	e) Keine weitergehenden Anforderungen an steuerverschärfende Rechtsfortbildung 3. Rechtssicherheit, Normenklarheit und Bestimmtheit der Besteuerung a) Erhöhte Anforderungen an steuerverschärfende Rechtsfortbildung b) Keine tragfähige Grundlage für ein vollständiges Verbot III. Zur Analogiefähigkeit des Steuerrechts IV. Keine generelle Notwendigkeit der Gewährung von Vertrauensschutz V. Zusammenfassung

I. Einleitung

Als *Klaus Tipke* die fünfte Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 1981 in Mainz¹ eröffnete, rechtfertigte er die Befassung mit den Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht mit der besonderen Bedeutung der Fragestellung für die Steuerrechtswissenschaft; es handele sich um „eines der grundlegendsten Themen, das uns unsere Wissenschaft aufgibt“². Seine Bewertung gründete *Tipke* überzeugend darauf, dass es sich nicht um eine Methodenfrage i.e.S. handelt. Die Problematik rührt vielmehr an zentrale, verfassungsrechtlich fundierte Postulate der Steuerrechtsordnung³. In Rede stehen die gleichmäßige und folgerichtige Anwendung der Steuergesetze einerseits, Rechtssicherheit, Gewaltenteilung⁴ und hinreichende demokratische Legitimation des steuerlichen Grundrechtseingriffs andererseits. Entsprechend leidenschaftlich wurde und wird

die Debatte für das öffentliche Eingriffsrecht insgesamt schon seit Wilhelminischen Zeiten geführt⁵. *Klaus Tipke* hat in der Diskussion um die angemessene Ausbalancierung dieser Grundwertungen im Steuerrecht⁶ stets richtungweisende Impulse gesetzt. Eine besondere Stellung im wissenschaftlichen Diskurs kommt ihm dabei auch insofern zu, als er seine zunächst rechtspositivistisch verankerte Position⁷ später radikal revidiert hat⁸. Dieser Richtungswechsel ist symptomatisch für die Hinwendung der von ihm begründeten sog. Kölner Schule des Steuerrechts zu einer prinzipiengeleiteten und wertebasierten Entfaltung der Steuerrechtsordnung. Es nimmt daher nicht wunder, dass sich auch *Joachim Lang* als *Tipke*-Schüler eingehend mit der Rechtsfortbildung im Steuerrecht auseinandergesetzt hat⁹. Er ist dabei noch einen Schritt weiter gegangen und hat sich in seinem Entwurf eines Steuergesetzbuchs für eine gesetzliche Normierung von Zulässigkeit und Voraussetzungen

* Prof. Dr. Joachim Englisch ist Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

1 S. *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, DStJG 5 (1982).

2 *Tipke*, DStJG 5 (1982), S. 1.

3 S. *Tipke*, in FS Wallis, 1985, S. 133 (142); *Tipke*, StRO I², 2000, S. 198; *Drüen*, StuW 2013, 269 (274).

4 S. dazu insb. auch das Minderheitenvotum der Richter *Voßkuhle*, *Osterloh* und *Di Fabio* in BVerfG v. 15.1.2009 – 2 BvR 2044/07, BVerfGE 122, 248 (285): es geht „um die kompetenzrechtliche Abgrenzung zwischen der ersten und der dritten Gewalt“.

5 Grundlegend *Anschütz*, VerwArch 14 (1906), 315; s. im Übrigen den Überblick bei *Beaucamp*, AöR 134 (2009), 83 (89 ff.); und bei *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 194 ff. Zur historischen Entwicklung im Schweizer Steuerrecht s. *Matteotti*, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, 2007, S. 101 ff.

6 Soweit ersichtlich, setzte eine solche speziell auf das Steuerrecht bezogene Diskussion erst in der Weimarer Zeit ein, vgl. *Hensel*, in FS Zitelmann, 1923, S. 217 (246 f.); *Bühler*,

DStZ 1933, 343 (344 f.); *Lion*, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, 1933, S. 23 einerseits (Ablehnung steuerverschärfender Rechtsfortbildung); *Becker*, StuW 1924, Sp. 145 (176 ff.); *Becker*, StuW 1931, Sp. 945 (976 f.); *Ball*, StuW 1925, Sp. 177 (196 f.) andererseits (generelle Befürwortung weitgehender, auch belastender Rechtsfortbildung); dazu und zur weiteren Entwicklung eingehend *Schenke* (FN 5) S. 203 ff.; s. ferner auch *Tipke*, StRO I², 2000, S. 177 ff.; *Wendt*, in FS Wadler, 2008, S. 1203 (1206 f.); *Rittler*, Die Auslegung der Steuergesetze in der Rechtsprechung des BFH, 1987, S. 104 ff.; *Drüen*, in T/K, § 4 AO Rz. 215 f.

7 S. *Tipke*, StuW 1962, 264 (265 ff.); *Tipke*, StuW 1971, 2 (5); *Tipke*, StbJb. 1972/73, 509 (514); *Tipke*, Steuerrecht¹, 1973, S. 29 f.

8 S. etwa *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 123 ff.; *Tipke*, StuW 1981, 189; *Tipke*, DStJG 5 (1982), S. 1 ff.; *Tipke*, Steuerrecht⁹, 1983, S. 102 ff.; *Tipke*, StRO I², 2000, S. 177 ff.

9 S. *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, S. 57 ff.; *Lang*, in FS Höhn, 1995, S. 159 ff.; *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰, 2010, § 5 Rz. 53 ff.

der insoweit einschlägigen juristischen Schlussverfahren ausgesprochen¹⁰. Der Verfasser dieser Zeilen darf daher hoffen, dass eine vertiefte Befassung mit einigen in diesem Zusammenhang maßgeblichen Fragestellungen auf das Interesse der mit diesem Festheft Geehrten wie auch der geneigten Leser stößt.

Allerdings hat *Klaus Tipke* schon im Jahr 1993 gemeint feststellen zu können: „Das Für und Wider des steuerrechtlichen Analogieverbotes dürfte ausdiskutiert sein. Neue Argumente sind kaum noch zu erwarten“¹¹. Dementsprechend geht es dem vorliegenden Beitrag weniger um eine weitere Positionsbestimmung in dieser Grundsatzfrage als vielmehr vornehmlich darum, anhand der vorerwähnten Direktiven des Grundgesetzes die Grenzen der – grundsätzlich befürworteten – steuerverschärfenden Rechtsfortbildung zu vermessen und auf ein solides verfassungsrechtliches Fundament zu stellen¹². Eine Analyse der insoweit maßgeblichen verfassungsrechtlichen Vorgaben für die steuerjuristische Methodenlehre kommt freilich nicht umhin, zugleich auch grundlegend zur Zulässigkeitsproblematik Stellung zu beziehen. Dies erscheint aber unbeschadet der von *Klaus Tipke* geäußerten Einschätzung immer noch als lohnend. Denn zumindest die Rechtspraxis leidet nach wie vor noch unter einem Mangel an Orientierung in dieser Frage. Namentlich der BFH hat in seiner Rechtsprechung bislang die Voraussetzungen und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht noch nicht hinreichend reflektiert. Seine Senate haben sich nicht einmal hinsichtlich der Grundsatzfrage der Zulässigkeit steuerverschärfender Rechtsanwendung *praeter legem* auf eine einheitliche Linie verständigt¹³; und das BVerfG hat sie im Steuerrecht bislang nur in einer Kammerentscheidung ausdrücklich gebilligt¹⁴.

Angesichts der Breite und auch Ambiguität des Begriffs der „Rechtsfortbildung“ erscheint es angezeigt, den Untersuchungsgegenstand des vorliegenden Beitrags zunächst noch näher einzugrenzen. Er befasst sich lediglich mit der Rechtsfindung jenseits des möglichen Wortsinns der Norm, d.h. jenseits des weitgehend konsentierten Methodenkanons der Gesetzesauslegung *intra legem*¹⁵. Nicht thematisiert werden fer-

ner gesetzgeberische Aufträge an die zweite und dritte Gewalt, eine bewusst belassene Gesetzeslücke durch Rechtsfortbildung auszufüllen. Dahingehende Ermächtigungen finden sich in zunehmendem Maße im Gesetzestext selbst¹⁶, vereinzelt auch nur in den Gesetzesmaterialien¹⁷. Sie werfen zwar ebenfalls die Frage nach ihrer Vereinbarkeit mit den rechtsstaatlichen Grundsätzen der Rechtssicherheit und Bestimmtheit der Besteuerung auf, unterliegen aber kompetenzrechtlich und hinsichtlich des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung in (etwas) geringerem Maße verfassungsrechtlichen Bedenken.

Gegenstand der Betrachtung ist stattdessen im Wesentlichen die Rechtsfortbildung in malam partem bei planwidrigen Regelungslücken im Sinne des von *Canaris* geprägten Lückenbegriffs¹⁸, d.h. die punktuelle Ergänzung des geschriebenen Steuerrechts zwecks Behebung von unbeabsichtigten Unzulänglichkeiten im Normtext. Der Fokus liegt dabei hauptsächlich auf der Schließung teleologischer Lücken, die durch eine Diskrepanz von Wortlaut und gesetzgeberischem Regelungskonzept und den daraus resultierenden Wertungswidersprüchen gekennzeichnet sind. Derartige Defizite des Normtextes sind im Steuerrecht nicht nur wesentlich häufiger anzutreffen als sog. „normlogische“ Lücken, die ohne rechtsschöpferisches Eingreifen des Rechtsanwenders die Unanwendbarkeit des unvollständig ausgestalteten Tatbestandes zur Folge haben müssten¹⁹. Ihre Behebung im Wege der Rechtsfortbildung ist darüber hinaus in geringerem Maße vorhersehbar und bedarf darum einer eingehenderen Würdigung anhand der rechtsstaatlichen Grundsätze der Normenklarheit und -bestimmtheit. Nur inzidenter wird ferner die gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung erörtert werden, die auf die Schaffung neuer Rechtsinstitute – im Steuerrecht also: neuer Steuertatbestände – oder deren konzeptionelle Arrondierung auf Basis der Leitgedanken des bestehenden Rechts abzielt. Schließlich beschränkt sich die Analyse auf das innerstaatliche Recht; Besonderheiten der Anwendung von Völkervertragsrecht, namentlich von Abkommensrecht, bleiben ausgeklammert.

10 S. *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, S. 249.

11 *Tipke*, StRO II, 1993, S. 197.

12 S. auch *Hemke*, Methodik der Analogiebildung, 2006, S. 429: „Die Analogiebildung darf grundsätzlich keine Verfassungsprinzipien verletzen. Das Einhalten von Verfassungsprinzipien, die potentiell verletzt werden können, ist durch zusätzliche Voraussetzungen für die Analogiebildung sicherzustellen, deren Anwendung in eine Methode eingebunden werden muss.“

13 S. dazu die eingehende Analyse von *Schenke* (FN 5) S. 220 ff.

14 S. BVerfG (K) v. 16.2.2012 – 1 BvR 127/10, HFR 2012, 545; s. ferner BVerfG (K) v. 20.3.2013 – 1 BvR 3063/10, HFR 2013, 535, zu einer (verkappten) teleologischen Reduktion des BFH. Zu früheren, weniger eindeutigen Entscheidungen des BVerfG s. *Barth*, Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht, 1996, S. 166 ff.

15 Es sei hier daher dahingestellt, inwieweit auch dieser ein Element der „Rechtsfortbildung“ innewohnt; s. dazu etwa *Friauf*, DStJG 5 (1982), S. 53 (55 f.); *Lang*, in FS Höhn, 1995, S. 163; *Barth* (FN 14) S. 27 ff.; *Jachmann*, in FS Frottscher,

2013, S. 259 (260 f.); *Drüen*, T/K, § 4 AO Rz. 205.

16 S. etwa § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG „vergleichbarer Sachverhalt“; weitere Bsp. bei *Crezelius*, FR 2008, 889 ff.

17 Exemplarisch ist das bewusste Absehen von einer Normierung der bindenden Verständigung in der AO 1977, s. dazu *Englisch*, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen, 2004, S. 10. S. ferner für das öffentliche Eingriffsrecht generell *Schmidt*, VerwArch 97 (2006), 139 (142 f.); *Gem*, NVwZ 1995, 1145 (1146).

18 Grundlegend *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz², 1983, S. 15 ff.

19 Zur Abgrenzung grundlegend, obschon mit anderer Terminologie *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft², 1983, S. 356 f.; speziell für das Steuerrecht und zur uneinheitlichen Terminologie auch *Schenke* (FN 5) S. 183 f. Als Beispiele für normlogische Lücken im geltenden Steuerrecht seien hier genannt der Mangel an Bewertungsregeln in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG für die nach § 4 Abs. 1 S. 2 EStG steuerbare Nutzungs- und Leistungsentnahme; sowie die einkommensteuerliche Zurechnungsdogmatik jenseits der Spezialregelung des § 20 Abs. 5 EStG.

II. Verfassungsrechtliche Anforderungen an steuerverschärfende Rechtsfortbildung

Sowohl die Legitimation als auch insbesondere die Schranken einer steuerverschärfenden Rechtsfortbildung lassen sich aus einer Reihe verfassungsrechtlicher Vorgaben ableiten.

1. Der allgemeine Gleichheitssatz

Die Rechtsfortbildung zwecks Schließung teleologischer Lücken im Normtext, d.h. zwecks Vermeidung von Wertungswidersprüchen, entspricht den Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes²⁰. Sie gewährleistet durch Analogie und verwandte Schlussverfahren²¹, dass die nicht von einer Regelung erfassten Fälle gleich behandelt werden, sofern und soweit sie im Lichte der je maßgeblichen gesetzgeberischen Wertung – der *ratio legis* – vergleichbar sind. Im Falle der teleologischen Reduktion wird umgekehrt die Gleichbehandlung von nicht Vergleichbarem durch Einfügung einer im Gesetzestext nicht vorgesehenen Ausnahmeregelung vermieden. Diese gleichheitsrechtlichen Vorgaben differenzieren nicht nach der begünstigenden oder belastenden Wirkung der Rechtsfortbildung, sondern bilden hierfür eine einheitliche Legitimationsbasis. In Verbindung mit dem noch zu erörternden Demokratieprinzip halten sie den an „Gesetz und Recht“ (Art. 20 Abs. 3 GG) gebundenen Rechtswender *prinzipiell* zum Gebrauch dieses rechtmetho- dischen Instrumentes an. Damit bedarf es insbesondere keines konkreten Auftrags des historischen Gesetzgebers zur Lückenschließung, um selbige zu legitimieren²². Die dies erübrigenden gleichheitsrechtlichen Direktiven müssen allerdings in einen angemessenen Ausgleich mit sonstigen Verfassungsgrundsätzen gebracht werden, soweit diese speziell hinsichtlich der steuerverschärfenden Rechtsfortbildung richterliche Zurückhaltung nahelegen.

2. Demokratieprinzip und Gewaltenteilungsgrundsatz

An erster Stelle ist insoweit das Demokratieprinzip zu erörtern, das in engem Zusammenhang mit dem Gewaltenteilungsgrundsatz und dem aus beiden Grundsätzen abgeleiteten Vorbehalt des Gesetzes vielfach zur Begründung für jeglichen Ausschluss einer dem Steuerpflichtigen nachteiligen Rechtsfortbildung he-

rangezogen wird²³. Paradigmatisch ist der Vorwurf von *Friauf*, es handele sich bei letzterer um eine „administrative oder judizielle Selbstermächtigung zu freiheitsbeschränkenden Eingriffen über den gesetzlichen Rahmen hinaus“²⁴. Bei näherer Betrachtung erweist sich das Demokratieprinzip oder genauer, das Gebot hinreichender personeller und sachlich-inhaltlicher demokratischer Legitimation des Staatshandelns²⁵, mit Blick auf die die Zulassung von Rechtsfortbildung (auch) im Steuerrecht allerdings als ambivalent. Insbesondere ist eine hierauf und auf die demokratietheoretische Komponente des Gesetzesvorbehaltes gestützte *generelle* Ablehnung steuerverschärfender Rechtsanwendung praeter legem historisch überholt und wird den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Grundgesetzes nicht (mehr) gerecht.

a) Historischer Wandel des demokratietheoretisch fundierten Gesetzesvorbehaltes

Der strenge Standpunkt der Gegner einer belastenden Rechtsfortbildung lässt sich allerdings gut mit der ursprünglichen Bedeutung des Gesetzesvorbehaltes beim Übergang von der absoluten zur konstitutionellen Monarchie begründen. Seinerzeit leitete die Schaffung von Gesetzesvorbehalten namentlich für Eingriffe in „Freiheit und Eigentum“ das Ende der uneingeschränkten und ungeteilten Rechtssetzungsmacht und Exekutivgewalt des bis dato absoluten Herrschers ein²⁶. Sie sicherte die Teilhabe des Volkes und insbesondere des aufstrebenden Bürgertums an der staatlichen Machtentfaltung und sollte gerade dadurch auch die Schaffung von dem staatlichen Zugriff entzogenen Freiheitsräumen gewährleisten²⁷. Der Gesetzesvorbehalt wirkte mäßigend auf die nach wie vor allein dem Monarchen verpflichtete Exekutive und Judikative und bot Schutz vor eigenmächtigen und schrankenlosen Eingriffen des Staates in die vom Gesetzesvorbehalt erfassten Bürgerrechte²⁸. Speziell im Steuerrecht knüpfte er damit auch an die vorabsolutistische Tradition des Ständewesens und des damit verbundenen Steuerbewilligungsrechts an²⁹. In diesem Sinne sicherte in Deutschland bis zur Schaffung der Weimarer Republik nur die „Herrschaft des Gesetzes (auch die) Herrschaft ... des Volkes“³⁰ Das Beharren auf einer hinreichenden gesetzlichen Ermächtigung stellte zudem auch die einzige Möglichkeit zur demokratischen Kontrolle des Exekutivhandelns dar.

20 Grundlegend *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft¹, 1960, S. 289; *Canaris* (FN 18) S. 71 f.; s. ferner etwa *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 1982, S. 81; *Beaucamp*, AöR 134 (2009), 83 (86); und für das Steuerrecht *Paulick*, in GS Spitaler, 1965, S. 165 (191); *Paulick*, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts³, 1977, Rz. 293; *Schick*, DStR 1982, 575 (578); *Kirchhof*, in FS RFH/BFH, 1993, S. 285 (289); *Barth* (FN 14) S. 75 f.; *K. Tipke*, StRO III², 2012, S. 1643; und auch schon *Becker*, StuW 1931, Sp. 945 (948 f.). *Drüen*, T/K, § 4 AO Rz. 362a, spricht von einem „Gebot der folgerichtigen Gesetzesanwendung“.

21 S. dazu *Barth* (FN 14) S. 78 ff.; *Englisch*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²², 2015, § 5 Rz. 79 ff.

22 A.A. *Friauf*, DStJG 5 (1982), S. 53 (61); wie hier *Drüen*, StuW 2012, 269 (278 f.), m.w.N.

23 So u.a. *Spitaler*, StbJb. 1949, 267 (296 ff.); *Friauf*, DStJG 5

(1982), S. 53 (63 f.); *Papier*, DStJG 12 (1989), S. 61 (72); *Danzer*, Steuerumgehung, 1981, S. 75; *Knobbe-Keuk*, in FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, S. 303 (305); *Wendt* (FN 6) S. 1207 m.w.N.; *Schön*, DStJG 33 (2010), S. 29 (55).

24 *Friauf*, DStJG 5 (1982), S. 53 (63 f.); zustimmend *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 155.

25 Dazu eingehend *Barth* (FN 14) S. 485 ff.

26 S. *Clement*, Der Vorbehalt des Gesetzes, 1987, S. 6.

27 S. dazu ferner *Hermes*, Der Bereich des Parlamentsgesetzes, 1988, S. 15.

28 S. *Clement* (FN 26) S. 6 und 9; *Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 44.

29 S. *Seiler* (FN 28) S. 49.

30 So prägnant *Heller*, VVDStRL 4 (1932), S. 98 (102).

Der Vorbehalt des Gesetzes diene somit der Grenzziehung zwischen zwei gänzlich unterschiedlich legitimierten, antagonistisch agierenden Machtsphären im Staat³¹.

Vor diesem Hintergrund war es in der Tat naheliegend, dass sich die Staatsrechtslehre der damaligen Zeit für eine strikte Beachtung der vom Wortlaut der Gesetze gezogenen Grenzen staatlicher Eingriffsverwaltung aussprach³². Die Befugnis zur Rechtsfortbildung *praeter legem* barg in einem solchen System die realpolitische Gefahr einer missbräuchlichen Aushöhung demokratischer Zustimmungsvorbehalte durch eine demokratisch nicht legitimierte, nicht auf die Wahrung von Freiheitsrechten bedachte oder gar verpflichtete und keiner unabhängigen Kontrolle unterworfenen Exekutive. Deutlich zum Ausdruck kommt dies in der von *Anschütz* geäußerten Befürchtung, die Zulassung belastender Analogie würde „einen Zustand verwaltungsrechtlicher Willkür hereinbrechen lassen“³³. Das Parlament als bürgerliche Freiheiten sichernder Gegenspieler des Monarchen und seiner Regierung musste daher auf der negativen Sperrwirkung des Gesetzeswortlauts bestehen, wollte es dieser Gefahr effektiv entgegenwirken.

Zugleich wird damit aber auch deutlich, dass die Bedeutung des Gesetzesvorbehaltes sich erst aus der jeweiligen Verfassungsstruktur erschließt und durch diese geprägt wird, und dementsprechend in Abhängigkeit von derselben einem historischen Wandel unterworfen ist³⁴. Tatsächlich haben sich die ursprünglichen verfassungsrechtlichen wie auch realpolitischen Rahmenbedingungen spätestens mit Inkrafttreten des Grundgesetzes fundamental gewandelt, weshalb der Verweis auf den Gesetzesvorbehalt zur Begründung eines generellen Verbotes steuerverschärfender Rechtsfortbildung an Überzeugungskraft eingebüßt hat³⁵.

Erstens sind nunmehr sämtliche Organe der Staatsgewalt institutionell wie personell demokratisch legitimiert, namentlich auch Exekutive und Judikative. Damit handelt es sich bei dem in Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG verankerten Gewaltenteilungsgrundsatz nicht länger um ein Instrument zur Grenzziehung zwischen demokratisch legitimierter Machtausübung einerseits und dem sog. „monarchischen Prinzip“ der Ausübung von Staatsgewalt andererseits, sondern um ein Kompetenzverteilungsprinzip zwischen jeweils dem Volk als Souverän verpflichteten Institutionen³⁶. Der Gegensatz zwischen den Gewalten ist damit „politisch lange

nicht (mehr) so scharf...; dies schon gar nicht in der politischen Wirklichkeit der modernen Parteiendemokratie mit den zahlreichen bekannten funktionellen Verbindungen zwischen Parlament und Regierung und einheitlichem politischen Lager von Regierung und Regierungsfractionen.“³⁷ Dementsprechend ist der Staat des Grundgesetzes auch nicht durch eine strikte Gewaltenteilung, sondern durch ein System der Gewaltenverschränkung charakterisiert³⁸, in dem zwar jede Gewalt in ihrem Kernbereich exklusive Kompetenzen beanspruchen kann, jenseits dessen aber die ihr traditionell zugewiesenen Aufgaben auch von einer der je anderen Gewalten wahrgenommen werden können³⁹.

Damit zusammenhängend hat sich zweitens die in der Verfassung angelegte Rolle des Parlaments wie auch des Staates insgesamt grundlegend geändert. Kam dem Staat in der konstitutionellen Monarchie noch im Wesentlichen die Rolle einer Ordnungsmacht und speziell dem Parlament die eines sog. „Vetospieles“ gegenüber der staatslenkenden Monarchie zu, werden Staat und Gesetzgeber durch das Grundgesetz maßgeblich auch auf die Gestaltung der Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung und auf die Gewährleistung von sozialer Sicherheit und sozialem Ausgleich verpflichtet. Von eminenter Bedeutung ist insoweit das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG; zu nennen sind aber etwa auch die Verpflichtung auf die Berücksichtigung der Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (Art. 109 Abs. 2 GG) sowie auf die Sicherung der natürlichen Lebensgrundlagen (Art. 20 a GG). Damit spiegelt das Grundgesetz die für moderne europäische Staatswesen charakteristische Überzeugung – nicht zuletzt auch der breiten Öffentlichkeit – von der Notwendigkeit einer aktiven Rolle des Staates zur Bewältigung zahlreicher sozialer, wirtschaftlicher, technologischer, umweltpolitischer usw. Herausforderungen wider. Diese verfassungsrechtliche wie realpolitische Erwartungshaltung sowie die zunehmende Komplexität von Gesellschaft und Wirtschaft haben eine ganz erhebliche Verrechtlichung jeglicher Lebensbereiche und eine zunehmende Regelungsdichte der jeweiligen Rechtsgebiete bewirkt. Ein arbeitsteiliges Zusammenwirken der Gewalten bei der Rechtserzeugung schützt den Gesetzgeber angesichts dieser Entwicklung vor der Überforderung, jeden denkbaren Sachverhalt im Rahmen einer Regelungsmaterie vorausszusehen⁴⁰ und sprach-

31 S. *Staupe*, Parlamentsvorbehalt, 1986, S. 49 und 53; ähnlich *Ossenbühl*, HdBStRV³, 2007, § 101 Rz. 18.

32 S. dazu *Jesch*, Gesetz und Verwaltung², 1968, S. 103 f.; *Staupe* (FN 31) S. 51.

33 *Anschütz*, VerwArch 14 (1906), 315 (330).

34 S. *Ossenbühl*, HdBStRV³, 2007, § 101 Rz. 19.

35 So andeutungsweise auch schon *Herzog*, StBKongRep 1994, 23 (27); *Barth* (FN 14) S. 200.

36 S. *Clement* (FN 26) S. 15; *Burnmeister*, Herkunft, Inhalt und Stellung des institutionellen Gesetzesvorbehalts, 1991, S. 95 f. Dies übersieht *Völker*, DStZ 1989, 235 (240).

37 *Kloepfer*, JZ 1984, 685 (686 f.).

38 Hierauf weisen auch *Gem*, DÖV 1985, 558 (561); sowie *Barth* (FN 14) S. 200 ff., hin.

39 S. dazu BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89

(124 f.); v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92, 1 BvR 307/94, BVerfGE 96, 375 (394); *Jarass/Pieroth*, GG¹³, 2014, Art. 20, Rz. 24; *M. Sachs*, in *Sachs*, GG⁷, 2014, Art. 20, Rz. 81 u. 85 ff.

40 Eine *nachträgliche* Lückenschließung durch den Gesetzgeber wäre für den Fall, dass die Rechtsprechung das Gesetz zunächst wortlautkonform interpretieren und anwenden müsste, regelmäßig nur mit Wirkung pro futuro möglich (vgl. BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1); das aber kann insb. im gestaltungsanfälligen Gebiet des Steuerrechts zwischenzeitlich zu erheblichen Einbußen an Besteuerungsgleichheit führen und gibt jedenfalls ohne Notwendigkeit (dazu noch im Folgenden) vorübergehend das gesetzgeberische Regelungskonzept preis. Dies vernachlässigt *Wendt* (FN 6) S. 1212.

lich präzise erfassen zu müssen⁴¹. Dies kann nicht ohne Auswirkungen auf das Verständnis des Gesetzesvorbehaltes und sein Verhältnis zur administrativen oder richterlichen Rechtsfortbildung bleiben⁴². Das BVerfG formuliert den Zusammenhang treffend wie folgt: „[Der Gewaltenteilungsgrundsatz] verbiete[t] es dem Richter allerdings nicht, das Recht fortzuentwickeln. Angesichts des beschleunigten Wandels der gesellschaftlichen Verhältnisse und der begrenzten Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers ... gehört die Anpassung des geltenden Rechts an veränderte Verhältnisse zu den Aufgaben der Dritten Gewalt... Schöpferische Rechtsfindung durch gerichtliche Rechtsauslegung und Rechtsfortbildung ist praktisch unentbehrlich ...“⁴³

Drittens schließlich ist die früher herausragende Bedeutung des Gesetzesvorbehaltes als formelle Absicherung vor willkürlichen oder unverhältnismäßigen Eingriffen in bürgerliche Freiheiten durch die Schaffung eines für alle drei Gewalten gleichermaßen verbindlichen materiell-rechtlichen Grundrechtskatalogs erheblich relativiert worden⁴⁴. Die zweite und dritte Gewalt haben ihre Befugnisse auch insoweit grundrechtsschonend auszuüben⁴⁵ und an sachgerechten Maßstäben auszurichten, als ihr Handeln nicht unmittelbar durch das Gesetz determiniert ist; dies wird in letzter Instanz durch das BVerfG als unabhängiger Kontrollinstanz gewährleistet. Eine strikte Bindung des Rechtsanwenders an den Gesetzeswortlaut erweist sich damit auch für eine Freiheitsrechte wahrende Einhegung der vollziehenden und rechtsprechenden Gewalt nicht mehr als unverzichtbar⁴⁶.

Es ist darum letztlich auch nicht überraschend, dass das BVerfG den Gesetzesvorbehalt aus seiner originären Fixierung auf Eingriffe in Freiheitsrechte und Eigentum herausgelöst hat und stattdessen zur Bewältigung der andersartigen An- und Herausforderungen des Grundgesetzes an die hinreichende demokratische Legitimation und gewaltenteilige Ausübung der Staatsgewalt die sog. Wesentlichkeitstheorie entwi-

ckelt hat. Es hat sich infolgedessen in der Staatspraxis wie auch im öffentlich-rechtlichen Schrifttum die Ansicht durchgesetzt, dass (nur) diejenigen Aspekte eines Grundrechtseingriffs, die mit Blick auf seine Intensität oder politische Bedeutung wesentlich sind, im Parlamentsgesetz selbst geregelt werden müssen⁴⁷. Damit wird einerseits der herausgehobenen Bedeutung des Parlaments als einzig unmittelbar demokratisch legitimer Institution und Forum öffentlicher politischer Auseinandersetzung Rechnung getragen, andererseits aber der zweiten und auch der dritten Gewalt nicht jede Möglichkeit zur eigenständigen Rechtserzeugung abgesprochen.

b) Vom Demokratieprinzip des Grundgesetzes gezogene Grenzen

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen zeigen Demokratieprinzip und Gesetzesvorbehalt zwar gewisse Grenzen der steuerverschärfenden (wie auch der begünstigenden) Rechtsfortbildung im Steuerrecht auf, lassen sich ihr aber nicht (mehr) grundsätzlich entgegenhalten. Richtigerweise steht der Gesetzesvorbehalt im Bereich der Eingriffsverwaltung vornehmlich einer *gesetzesübersteigenden* Rechtsfortbildung (extra legem) entgegen, die sich allein auf hochrangige rechtsethische Prinzipien oder sonstige allgemeine Wertungen der bestehenden Gesetze gründet, ohne an deren konkrete Ausformung durch den Gesetzgeber anknüpfen zu können⁴⁸. Speziell im Steuerrecht ist es damit durch die in Art. 20 Abs. 2 und 3 GG niedergelegten Grundsätze insbesondere untersagt, in der Zusammenschau der bisherigen Steuerwürdigkeitsentscheidungen des Gesetzgebers oder unter Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip neuartige Steuern bzw. Steuerbelastungen zu kreieren⁴⁹. Insofern nämlich lebt das Steuerrecht tatsächlich nur aus dem „Diktum des Gesetzgebers“⁵⁰, der alle dahingehenden – wesentlichen – Festlegungen selbst zu treffen hat und insoweit auch ein weitreichendes steuerpoli-

41 S. auch *Herzog*, StBKongRep 1994, 23 (24 f. und 30 f.); *Kirchhof* (FN 20) S. 287 f. Nicht zu folgen ist daher *Meincke*, StuW 1981, 219 (222), wenn er meint, die strikte Wortlautbindung der Rechtsanwendung übe eine heilsame erzieherische Wirkung auf den Gesetzgeber aus. Zu holzschnittartig ist darum auch die Feststellung, die Gerichte seien kein „Reparaturbetrieb des Gesetzgebers“, s. *Offerhaus*, BB 1984, 993 (995).

42 S. auch *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 153; *Fischer*, StVj 1992, 3 (25), m.w.N.; *Fischer*, StuW 1995, 303 (307); *Barth* (FN 14) S. 517; ähnlich *Schenke* (FN 5) S. 342.

43 BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 (210, mit zahlreichen Nachweisen zur dahingehenden früheren Judikatur des BVerfG). S. jüngst auch BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 (19).

44 S. dazu auch *Klöpper*, JZ 1984, 685 (687).

45 Dies gilt namentlich auch für die richterliche Rechtsfortbildung, s. BVerfG v. 19.6.2012 – 1 BvR 3017/09, BVerfGE 131, 130 (145 f.).

46 Insoweit skeptisch allerdings *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1974, S. 92 f.; dagegen *Barth* (FN 14) S. 399 ff.

47 Grundlegend BVerfG v. 18.7.1972 – 1 BvL 32/70, 1 BvL 25/71, BVerfGE 33, 303 (346); v. 28.10.1975 – 2 BvR 883/73, 2

BvR 379/74, 2 BvR 497/74, 2 BvR 526/74, BVerfGE 40, 237 ff.; v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (127 f.); eingehend zur Entwicklung *Umbach*, in FS Faller, 1984, S. 111 ff.; s. dazu auch *Böckenförde*, Gesetz und gesetzgebende Gewalt², 1981, S. 382 ff.

48 So i.E. tendenziell auch *Beaucamp*, AÖR 134 (2009), 83 (94); *Gem*, DÖV 1985, 558 (561 f.); und speziell für das Steuerrecht *Papier* (FN 46) S. 176; *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (443); *Barth* (FN 14) S. 518; ähnlich *Schick*, DStR 1982, 575 (578); *Drüen*, T/K, § 4 AO Rz. 362a.

49 So auch BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (268); v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328); v. 11.5.1965 – 2 BvR 259/63, BVerfGE 19, 38 (49); v. 30.1.1985 – 1 BvR 279/13, NJW 1985, 1891; v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, NJW 1992, 1219; *Tanzer*, StuW 1981, 201 (217 f.); *Pahlke*, in *Pahlke/Koenig*, AO², 2009, § 4 Rz. 117; *Röhl*, Allgemeine Rechtslehre³, 2010, S. 636; *Vogel/Waldhoff*, BK-GG, Vorbem. z. Art. 104a-115 Rz. 484.

50 Grundlegend BVerfG v. 24.1.1962 – I BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (329), unter Verweis auf *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht³, 1960, Bd. 1, S. 659. S. dazu auch *Fischer*, StuW 1979, 347 (362 u. 363); *Tipke*, StuW 1981, 189 (192), die zu Recht die Begrenzung dieser Feststellung auf die steuer(art)-konstituierende Steuerwürdigkeitsentscheidung betonen.

tisches Ermessen beanspruchen kann⁵¹. Das ist soweit ersichtlich auch gänzlich unstrittig; FG und Finanzverwaltung dürfen daher beispielsweise nicht in Analogie zur Biersteuer auch eine Weinsteuer einführen usw. Darüber hinaus verbietet es ein im Sinne der Wesentlichkeitstheorie verstandener Gesetzesvorbehalt dem Rechtsanwender im Steuerrecht auch, den Steuergegenstand, das Steuersubjekt, die Bemessungsgrundlage und andere Elemente des Steuertatbestandes *konzeptionell* über die normativen Festlegungen im Steuergesetz hinaus auszuweiten⁵².

Die bislang erörterten Verfassungsgrundsätze verwehren Verwaltung und Rechtsprechung eine Rechtsfortbildung also insbesondere insoweit, als diese wesentliche Steuerwürdigkeitsentscheidungen implizieren würde, die der Gesetzgeber selbst so nicht ausdrücklich getroffen hat und die er auch nicht offen an die beiden anderen Gewalten delegieren dürfte⁵³. Aus solchen gesetzgeberischen Versäumnissen etwa resultierende Wertungswidersprüche betreffen dabei typischerweise Fallgestaltungen, die nach Häufigkeit und wirtschaftlicher Bedeutung keine *quantité négligeable* darstellen. Es wird daher im Zweifel auch nicht anzunehmen sein, dass eine zur Rechtsfortbildung berechtigte, unbewusste bzw. planwidrige Regelungslücke vorliegt, sondern vielmehr ein vom Gesetzgeber zumindest stillschweigend gebilligter Systembruch. Speziell bei von Beginn an bestehenden (sog. „anfänglichen“) Normlücken, die nicht erst aufgrund nachträglicher Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse oder der rechtlichen Rahmenbedingungen eingetreten sind, darf die Lücke mithin nur ungewöhnliche Fallgestaltungen betreffen, nicht Regelfälle an der Schnittstelle zur Nichtsteuerbarkeit oder zu einem anderen steuerlichen Regelungsregime. Ansonsten kann nicht mit der gebotenen Plausibilität angenommen werden, dass die Lücke vom historischen

Gesetzgeber nicht erkannt wurde, also eine unbewusste Lücke und in diesem Sinne planwidrig ist.

Daneben muss zwecks Wahrung der besonderen demokratischen Legitimation sowie Verantwortlichkeit des Gesetzgebers und der daraus abzuleitenden Rechtssetzungsprärogative, wie sie in der durch Art. 20 Abs. 3 GG vorgegebenen Gesetzesbindung der übrigen Gewalten zum Ausdruck kommt, selbst eine im obigen Sinne unwesentliche Rechtsfortbildung ausscheiden, wenn sie den aus den Materialien hinreichend klar hervorgehenden Vorstellungen des historischen Gesetzgebers widersprechen würde⁵⁴. Hat dieser ersichtlich bestimmte Regelungslücken in Kauf genommen oder von der konsequenten Umsetzung eines Rechtsgedankens für eine bestimmte Fallkonstellation abgesehen, darf dies seitens der Verwaltung und Rechtsprechung nicht ignoriert bzw. negiert werden⁵⁵. Der gewollte Systembruch bzw. Regelungsverzicht darf also nicht durch die Annahme einer planwidrigen Lücke vom Rechtsanwender korrigiert werden, weil er sich ansonsten aus seinen Bindungen an das vom Parlament bewusst gesetzte Recht lösen und damit *contra legem* judizieren würde⁵⁶. Eine Rechtsfortbildung zwecks Korrektur bewusster rechtspolitischer Entscheidungen ist somit unzulässig, auch wenn sich letztere wegen Verstoßes gegen verfassungsrechtliche Vorgaben an Besteuerungsgleichheit oder gegen finanzwissenschaftliche Neutralitätspostulate als verfehlt erweisen⁵⁷. Hat der Gesetzgeber Besteuerungsideale willentlich preisgegeben, darf der Richter sie nicht eigenmächtig durchsetzen⁵⁸. Soweit der BFH gelegentlich – insbesondere unter dem irreführenden Begriff der „Auslegung gegen den Wortlaut“ – anders judiziert hat, um Verfassungsverstöße abzuwenden⁵⁹, überschreitet er damit die ihm von der Verfassung zugewiesenen Befugnisse⁶⁰. Diese weist hier vielmehr den Weg der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 GG⁶¹, auch wenn er

51 S. bspw. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rz. 51; v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, NJW 2015, 303, Rz. 123. Zu den Ermessensgrenzen s. *Englisch*, in FS Lang, 2010, S. 167 (173 ff.); *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*²², 2015, § 3 Rz. 119.

52 So auch schon *Tipke*, StuW 1981, 189 (194); *Tipke*, StRO I², 2000, S. 187 f.

53 Ebenso zum öffentlichen Eingriffsrecht generell *Gem*, DÖV 1985, 558 (562 f.).

54 S. *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (442); insoweit zutreffend auch *Offerhaus*, BB 1984, 993 (996). Vgl. auch BVerfG v. 16.12.2014 – 1 BvR 2142/11, DÖV 2015, 430, Rz. 93. S. ferner BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193; und *Wank*, Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung, 1978, S. 222, zu einem unzulässigen richterrechtlichen „Systemwechsel“.

55 So wohl auch schon *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, S. 60 f. und S. 249.

56 S. BVerfG v. 14.5.1985 – 1 BvR 233, 341/81, BVerfGE 69, 315 (372); v. 9.2.1988 – 1 BvL 23/86, BVerfGE 78, 20 (24); v. 3.4.1990 – 1 BvR 1186/89, BVerfGE 82, 6 (12); v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 (210); v. 11.7.2012 – 1 BvR 3142/07, 1 BvR 1569/08, BVerfGE 132, 99, Rz. 74 f.; BFH v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162 (164); v. 18.1.2012 – II R 31/10, BStBl. II 2012, 519; *Röhl* (FN 49) S. 637 f.; *Crezelius* (FN 24) S. 151; insoweit zutreffend auch *Wendt* (FN 6) S. 1205. S. ferner BVerfG v. 14.6.2007 – 2 BvR 1447/05, 2 BvR

136/05, BVerfGE 118, 212 (243); v. 23.10.2013 – 1 BvR 1842/11, 1 BvR 1843/11, BVerfGE 134, 204 (238 f.); Es muss angenommen werden können, dass der Gesetzgeber die Rechtsfortbildung zumindest stillschweigend billigt.

57 Insoweit a.A. wohl *Drüen*, StuW 2012, 269 (274); *Brandis*, StuW 2013, 88 (90 f.).

58 S. *Tipke*, in FS Wallis, 1985, S. 133 (145).

59 S. etwa BFH v. 12.12.2000 – VIII R 10/99, BFHE 194, 135 (141 f.).

60 Vgl. BVerfG v. 16.12.2014 – 1 BvR 2142/11, DÖV 2015, 430, Rz. 93 ff., insb. Rz. 97: „...Hindernisse für eine verfassungskonforme Auslegung lassen sich nicht durch Verweis auf den Grundsatz der Normerhaltung überwinden. Selbst wenn eine Interpretation diese Absicht für sich in Anspruch nimmt, darf sie sich dabei nicht in Widerspruch zu dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers stellen. Insbesondere kann das Ziel der Normerhaltung keine Rechtfertigung bieten, um das Verwerfungsmonopol des BVerfG zu umgehen.“ A.A. wohl *Drüen*, StuW 2012, 269 (274 und 278 f.). S. dazu ferner *Hey*, StuW 2011, 131 (133).

61 Exemplarisch BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004; s. auch *Woerner*, DStJG 5 (1982), S. 23 (40); *Tipke*, StRO III², 2012, S. 1644. S. auch BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, NJW 2015, 303, Rz. 254 f.: Lädt das Gesetz zur Umgehung regelrecht ein, wird der Verstoß gegen die steuerliche Lastengleichheit vom Gesetzgeber also billigend in Kauf genommen, ist zur Behebung dieses Zustands weder die Anwendung des § 42 AO noch Rechtsfortbildung geboten, sondern die Vorlage beim BVerfG.

infolge überzogener Anforderungen des BVerfG⁶² ein steiniger sein mag.

Instruktiv ist in diesem Kontext die Meinungsverschiedenheit zwischen dem erstem Senat und dem vierten Senat des BFH betreffend die Möglichkeit eines buchwertneutralen Transfers von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG⁶³. Richtigerweise käme selbige nur im Wege analoger Anwendung der Vorschrift in Betracht⁶⁴. Eine solche Rechtsfortbildung muss jedoch in Übereinstimmung mit der Rechtsmeinung des ersten Senats ausscheiden, weil die Problematik im Gesetzgebungsverfahren erörtert wurde und die Regierungskoalition, mit deren Stimmen § 6 Abs. 5 S. 3 EStG verabschiedet wurde, bewusst von einer Erstreckung der Regelung auf Schwesterpersonengesellschaften absah. Stattdessen mussten die aus der Regelungslücke resultierenden gleichheitsrechtlichen Bedenken Anlass zu einer Vorlage beim BVerfG geben⁶⁵.

c) Verwirklichung demokratischer Grundsätze durch Schließung unwesentlicher und planwidriger Lücken

Im Übrigen aber stehen Demokratieprinzip und der Gesetzesvorbehalt des Grundgesetzes bloßen „Randkorrekturen des geschriebenen Steuerrechts“⁶⁶, sei es zugunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen, nicht entgegen⁶⁷. Namentlich hindert der Gesetzesvorbehalt nicht die gesetzesimmanente Rechtsfortbildung, die – ausgehend von der ratio legis einer konkreten Norm – eine dem gesetzten Recht erkennbar zugrunde liegende Wertung folgerichtig für spezielle, planwidrig nicht berücksichtigte Fallkonstellationen zu Ende denkt. Vielmehr entspricht unter dieser Prämisse die administrative oder judizielle Rechtsfortbildung gerade dem Demokratieprinzip⁶⁸ und wahrt die Anforderungen an ein Mindestmaß sachlich-inhaltlicher demokratischer Legitimation und Kontrolle des Steuer Eingriffs⁶⁹. Denn sie greift die im geschriebenen Recht positivierten und bereits bereicherspezifisch konkretisierten Wertungen des unmittelbar dem Volk gegen-

über verantwortlichen Gesetzgebers auf und ergänzt oder ersetzt selbige nicht, sondern eruiert lediglich durch ihrerseits (mittelbar) demokratisch legitimierte Organe deren Implikationen für den zu entscheidenden Einzelfall; damit bewegt sie sich unterhalb der Schwelle rechtspolitischer Abwägungsprozesse und Richtungsentscheidungen, die einen (erneuten) öffentlichen Diskurs im Parlament erfordern würden. Insoweit ist sie vergleichbar⁷⁰ mit der Rechtsanwendung *intra legem*⁷¹. *Sachs* hat daher treffend festgestellt, dass bei derartiger nur punktueller Lückenschließung „die methodisch gerechtfertigte Analogie gerade Ausdruck der dem [Gesetzes]Vorbehalt genügenden Rechtsbindung des Rechtsanwenders“ ist⁷². Der Gesetzgeber selbst hat seine dahingehende Erwartungshaltung zumindest für die höchstrichterliche Rechtsprechung im Steuerrecht in den §§ 11 Abs. 4, 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO auch explizit zum Ausdruck gebracht.

Es besteht daher auch kein Anlass, die Rechtsfortbildung im Steuerrecht auf Konstellationen zu begrenzen, in denen die Rechtslage ansonsten verfassungswidrig oder eine gesetzliche Vorschrift nicht vollziehbar wäre. Die vereinzelt⁷³ hierfür angeführte „Vermutung der Richtigkeit des Wortlauts“ überzeugt nicht. Offensichtlich inadäquat ist dieser Ansatz bei erst nach dem Gesetzesbeschluss aufgrund von wirtschaftlichen, technischen oder rechtsdogmatischen Entwicklungen entstehenden Regelungslücken⁷⁴. Doch auch für anfängliche Lücken, die der historische Gesetzgeber theoretisch hätte erkennen können, wenn er alle im Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses gestaltbaren Sachverhalte und existierenden Regelungszusammenhänge bedacht hätte, erscheint dieser Standpunkt im Lichte der obigen Erwägungen (unter II.2.a) zu den begrenzten Ressourcen des Parlaments und der seine Gesetzgebung vorbereitenden Ministerialbürokratie als zu restriktiv.

Eine auf unwesentliche Korrekturen im obigen Sinne zurückgenommene Rechtsfortbildung begibt sich auch nicht ins „Reich der Spekulation“ darüber, in wel-

62 Exemplarisch BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335; v. 1.4.2014 – 2 BvL 2/09, BVerfGE 136, 127.

63 S. BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971 einerseits (befürwortend); BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, andererseits (ablehnend).

64 S. *Drüen*, StuW 2012, 269 (274).

65 Konsequenz BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 (475), m.w.N. zur Gesetzeshistorie.

66 So *Fischer*, StVj 1992, 3 (14). Eine ähnliche Differenzierung hat auch schon der Reichsfinanzhof vorgenommen, s. RFH v. 23.6.1921 – I D 1/21, RFHE 6, 292 (298 f.); v. 17.10.1924 – I B 12/24, RFHE 14, 321 (328 f.).

67 S. auch *Woerner*, in GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 967 (980); *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 206; *Weckerle*, StuW 2012, 281 (284); wohl auch *Drüen*, StuW 2012, 269 (279): keine „steuerlastschaffende“ Rechtsfortbildung, aber zulässige „Modifikation“ von Steuertatbeständen.

68 S. *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 127; *Tipke*, DStJG 5 (1982), S. 1 (10 f.); *Tipke*, StRO I², 2000, S. 198; *Lang*, in FS Höhn, 1995, S. 159 (181); *Fischer*, StuW 1979, 347 (363); *Paulick*, in GS Spitaler, 1965, S. 165 (191); *Papier* (FN 46) S. 176. S. auch *Larenz*, NJW 1965, 1 (2); *Gem*, DÖV 1985, 558 (562); *Schmidt*, VerwArch 97 (2006),

139 (158 f.). A.A. offenbar *Offerhaus*, BB 1984, 993 (996).

69 Strenger *Barth* (FN 14) S. 519, der tendenziell ein Absehen von Rechtsfortbildung für geboten hält, wenn der dahingehende Lösungsansatz in Rechtsprechung und Literatur kontrovers erörtert wird. Indes dürften damit die Anforderungen bzgl. der erforderlichen Rückkoppelung an die parlamentarische Willensbildung überspannt sein, zumal *Barth* zugleich die Ausfüllung von – typischerweise ebenfalls rechtsdogmatische Kontroversen erzeugenden – „richtungsweisenden Generalklauseln“ für unproblematisch hält.

70 Vgl. dazu auch *Tanzer*, StuW 1981, 201 (216); *Matteotti* (FN 5) S. 326 ff.

71 S. zur Verwirklichung des Demokratieprinzips durch teleologische Auslegung (auch soweit sie der Konkretisierung wesentlicher gesetzlicher Festlegungen dient) BVerfG v. 4.6.2012 – 2 BvL 9/08, 2 BvL 10/08, 2 BvL 11/08, 2 BvL 12/08, BVerfGE 131, 88 (126 f.).

72 *Sachs*, in *Sachs*, GG⁷, 2014, Art. 20, Rz. 121.

73 S. *Matteotti* (FN 5) S. 243 ff.; tendenziell ebenso *Gem*, DÖV 1985, 558 (562).

74 S. dazu näher *Englisch* (FN 21) § 5 Rz. 78, m.w.N.; s. ferner etwa auch BFH v. 1.2.2000 – VII R 49/99, BStBl. II 2000, 334, zum Entstehen von Regelungslücken infolge von rechtlichen Entwicklungen außerhalb des Steuerrechts.

che Richtung der Gesetzgeber den festgestellten Gleichheitssatzverstoß geschlossen haben würde⁷⁵; durch Ausdehnung einer Belastung (Begünstigung) auf den unregelten Fall, oder durch ihre Beseitigung. Handelt es sich nämlich um eine bloß punktuelle, nicht konzeptionelle Lücke, so ist es fernliegend anzunehmen, dass der Gesetzgeber ihretwegen das Besteuerungssystem umgestellt haben würde. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass er jederzeit korrigierend eingreifen kann, sollte er – nunmehr – abweichende Vorstellungen zur gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung des jeweiligen Steuerregimes haben⁷⁶. Solange eine Lückenschließung durch das Parlament aber noch aussteht, sind Verwaltung und Gerichte durch den Gleichheitssatz und das Demokratieprinzip dazu aufgerufen, selbige anhand der Wertungen des geltenden Rechts zu leisten⁷⁷.

d) *Parallele Interpretation zentraler Tatbestandsmerkmale des § 42 AO*

Die bisherigen Erwägungen weisen nicht bloß zufällig erhebliche Parallelen zu einer verfassungsrechtlichen Vorgaben angemessenen Interpretation der Tatbestandsmerkmale des § 42 AO auf. Denn auch diese allgemeine Missbrauchsbekämpfungsklausel zielt darauf ab, die Ausnutzung von Regelungslücken im Gesetzestext zu unterbinden. Die „ewige“ Streitfrage, wie die legitime Steuergestaltung abzugrenzen ist von der missbräuchlichen Steuerumgehung, vermag daher auch Anhaltspunkte für die Zulässigkeit der steuerverschärfenden Rechtsfortbildung zu liefern⁷⁸. Das gilt unabhängig davon, ob der Generalklausel des § 42 AO (mit der sog. „Innentheorie“) ohnehin nur ein deklaratorischer Charakter zuerkannt wird⁷⁹, oder ob man sie als notwendige Legitimationsgrundlage für eine den Wortlaut des Gesetzes übersteigende Rechtsanwendung in *malam partem* ansieht⁸⁰.

So verdeutlicht erstens die in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vorgesehene Begrenzung der Abwehr von Steuerumgehung auf einen „gesetzlich nicht vorgesehenen“ Steuervorteil, dass der Stpfl. die vom Gesetzgeber bewusst geschaffenen bzw. belassenen Besteuerungslücken und Systembrüche für eine steueroptimierte Gestaltung seiner wirtschaftlichen Vorhaben ausnutzen darf. Das zusätzliche Erfordernis einer „unangemessenen“ Gestaltung wiederum rechtfertigt sich durch die Vermutung, dass typische bzw. naheliegende und in diesem Sinne angemessene, obschon steuermini-

mierende Gestaltungen zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Ergebnisses dem Gesetzgeber nicht verborgen geblieben sein können und damit stillschweigend hingenommen worden sind⁸¹. Das Anliegen einer gleichmäßigen steuerlichen Belastung ist in diesen Fällen anzunehmender Weise bereits vom Gesetzgeber preisgegeben worden und kann daher allenfalls vom BVerfG, nicht aber vom Rechtsanwender rehabilitiert werden. Umkehrt unterstellt die Generalklausel zutreffend, dass fernliegende, künstliche oder sonst „abwegige“ Gestaltungen, die der Gesetzgeber vernünftigerweise nicht mitbedenken musste, im Regelfall planwidrig nicht erfasst sind, und dass der daran geknüpfte Steuervorteil darum auch gesetzlich nicht vorgesehen ist, vorbehaltlich gegenteiliger Hinweise im Gesetzgebungsverfahren.

Über die ohnehin aus Demokratieprinzip und Gesetzesvorbehalt abzuleitenden Anforderungen an eine wortlautübersteigende Rechtsanwendung hinaus geht daher nur die in § 42 Abs. 2 Satz 2 AO vorgesehene Möglichkeit des Nachweises beachtlicher außersteuerlicher Gründe für die gewählte unangemessene Gestaltung. Sie kann richtigerweise nur als besondere Konzession an den Grundsatz der Rechtssicherheit bei Gesamtplangestaltungen legitimiert werden und ist dementsprechend eng zu interpretieren; (nur) darin sowie in der besonderen Rechtsfolgentechnik liegt nach hier vertretener Auffassung die eigenständige Bedeutung des § 42 AO im Verhältnis zu den allgemeinen Grundsätzen steuerverschärfender Rechtsfortbildung⁸².

e) *Keine weitergehenden Anforderungen an steuerverschärfende Rechtsfortbildung*

Da eine Anbindung an die allein vom Gesetzgeber zu treffenden grundlegenden Steuerwürdigkeitsentscheidungen und deren wesentliche Konkretisierungen stets zu gewährleisten ist, überzeugt es im Übrigen auch nicht, die belastende Rechtsfortbildung im Hinblick auf das Demokratieprinzip strengerer Anforderungen zu unterwerfen als eine steuerentlastend wirkende Rechtsfortbildung. Soweit der erste Senat des BVerfG⁸³ und eine Minderheit des zweiten Senats⁸⁴ unter Hinweis auf die je unterschiedlichen Auswirkungen auf die Grundrechtspositionen der von der Rechtsfortbildung Betroffenen für das öffentliche Eingriffsrecht generell einen anderen Standpunkt einnehmen, übersehen sie, dass sich der jeweilige Grund-

75 So aber generell *Wendt* (FN 6) S. 1211.

76 S. BVerfG v. 11.7.2012 – 1 BvR 3142/07, 1 BvR 1569/08, BVerfGE 132, 99 (127); *Herzog*, StBKongRep 1994, 23 (29 ff.).

77 A.A. *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (442), der unter Verweis auf die (vermeintlich) fehlende demokratische Legitimation des Richters meint, eine Rechtsfortbildung müsse schon dann unterbleiben, wenn eine Entscheidung des Gesetzgebers „unmittelbar bevorstehe“.

78 S. *Schick*, DStR 1982, 575 (579); sowie zumindest ansatzweise auch *Tanzer*, StuW 1981, 201 (210 ff.). A.A. wohl *Schön*, DStJG 33 (2010), S. 29 (58 ff.).

79 S. dazu statt aller *Kirchhof*, HStR V³, 2007, § 118 Rz. 35; *Tipke*, StRO III/2, 2012, S. 1667 ff., m.w.N.; *Fischer*, in HHSp, § 42 AO Rz. 71 ff., m.w.N.

80 S. dazu – unbeschadet erheblicher Unterschiede im Detail – etwa *Hey*, StuW 2008, 167 (174 ff.); *Drüen*, T/K, § 42 AO

Rz. 8 ff.; *Heuermann*, StuW 2004, 124 (125); *Englisch* (FN 21) § 5 Rz. 116 ff.

81 S. hierzu und zum Folgenden eingehend *Englisch* (FN 21) § 5 Rz. 125 ff., m.w.N. Anders hingegen der restriktive Interpretationsansatz von *Schön*, DStJG 33 (2010), S. 29 (58 ff.), der den Charakter des § 42 AO als – sei es deklaratorische, sei es konstitutive – *teleologische* Hilfsnorm in Abrede stellt.

82 S. auch dazu näher *Englisch* (FN 21) § 5 Rz. 125 ff., m.w.N.

83 S. BVerfG v. 24.2.2015 – 1 BvR 472/14, NJW 2015, 1506 (1508).

84 S. das Sondervotum der Richter *Voßkuhle*, *Osterloh* und *Di Fabio* in der Entscheidung des BVerfG v. 15.1.2009 – 2 BvR 2044/07, BVerfGE 122, 248 (301). Explizit a.A. hingegen die das Urteil tragenden Richter, vgl. BVerfG, a.a.O., 268 f.

rechtseingriff bereits hinlänglich auf eine dahingehende Vorrangentscheidung bzw. Wertung des Gesetzgebers im geschriebenen Recht zurückführen lässt. Ist gegen selbige grundrechtlich im Ergebnis nichts zu erinnern, so können gegen ihre punktuelle Erstreckung auf eine (auch hinsichtlich der Grundrechtsbetroffenheit) vergleichbare Fallkonstellation unterhalb der Wesentlichkeitsschwelle ebenfalls keine durchgreifenden grundrechtlichen Bedenken geltend gemacht werden – jedenfalls nicht mit Blick auf einen vermeintlichen Mangel an demokratischer Legitimation⁸⁵.

Zudem ist speziell im Steuerrecht zu berücksichtigen, dass eine gleichheitsrechtlich fundierte Rechtsfortbildung stets auf ein höheres Maß an steuerlicher Lastengleichheit entsprechend den vom Gesetzgeber dafür aufgestellten Grundsätzen abzielt. Unbeschadet der damit evtl. verbundenen belastenden Wirkung für den betroffenen Steuerpflichtigen wird dadurch zugleich den verfassungsmäßigen Rechten der übrigen, nach dem Gesetz besteuerten Bürger bzw. Unternehmen zum Durchbruch verholfen⁸⁶. Auch deshalb ist es nicht angezeigt, besondere Anforderungen an die parlamentarische Rückkoppelung wortlautübersteigender Rechtsanwendung in malam partem zu stellen⁸⁷. Letztlich kommt es aber hierauf ohnehin nicht entscheidend an. Wie sogleich zu erörtern sein wird, legt schon das Prinzip der Rechtssicherheit bzw. der Vorhersehbarkeit der mit der Besteuerung verbundenen Grundrechtseingriffe eine restriktive Handhabung steuerverschärfender Rechtsfortbildung nahe.

3. Rechtssicherheit, Normenklarheit und Bestimmtheit der Besteuerung

In der Literatur wird unter Verweis auf die rechtsstaatlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und Bestimmtheit der Besteuerung bzw. auf eine dahingehende Ausformung des Gesetzesvorbehaltes teilweise jegliche steuerverschärfende Rechtsfortbildung als verfassungswidrig abgelehnt⁸⁸. Auch für die mit dieser Sichtweise zunächst übereinstimmende Position von *Klaus Tipke* war dieser Gesichtspunkt maßgeblich⁸⁹.

Ausgangspunkt ist dabei die Überlegung, dass aus der Perspektive des von staatlicher Eingriffsverwaltung Betroffenen eine vom Wortlaut des Gesetzes gedeckter Eingriff in seine Freiheitsrechte typischerweise in höherem Maße vorhersehbar ist als eine Rechtsanwendung praeter legem⁹⁰. Auch wenn die Übergänge an den Wortlautgrenzen fließend sein können⁹¹ und die Einbuße an Rechtssicherheit damit eher gradueller als kategorialer Natur ist⁹², so überzeugt es doch auch im Steuerrecht nicht, dem Wortlaut jegliche Orientierungsfunktion für den Steuerpflichtigen und seinen Berater abzusprechen⁹³. Hinzu kommt, dass im Verwaltungsrecht und auch im Steuerrecht im Unterschied zum Zivilrecht regelmäßig nicht die Gefahr besteht, dass ein Unterbleiben der Rechtsfortbildung einer Rechtsverweigerung gleichkäme. Vielmehr wird schlicht von der Auferlegung einer Belastung im Einzelfall abgesehen⁹⁴. Unter Bezugnahme hierauf wird vertreten, es könne im öffentlichen Eingriffsrecht selbst bei Erkennbarkeit einer wertungswidersprüchlichen Regelungslücke nicht ohne weiteres angenommen werden, dass selbige planwidrig sei; ebenso gut könne es sich um eine bewusste, obschon rechtspolitisch verfehlt gesetzgeberische Entscheidung handeln⁹⁵. Die freiheitswahrende Komponente des Prinzips der Rechtssicherheit klingt etwa auch bei *Hensel* an, der seine Ablehnung des Analogieschlusses in malam partem auf dem Gebiet des Steuerrechts u.a. wie folgt rechtfertigte: „Wenn der Staat auf der einen Seite in diese Beziehungen [der Untertanen zur Staatsgewalt] im Wege des gesetzten Rechtes beliebig zu regeln, so muss er auf der anderen Seite diejenigen Gebietsteile, welche er noch nicht in Anspruch genommen hat, unbedingt und selbst zu seinem Nachteil als Freiheitsphäre der ihm Rechtsunterstellten anerkennen.“⁹⁶

a) Erhöhte Anforderungen an steuerverschärfende Rechtsfortbildung

Zuzugestehen ist, dass unter diesen Aspekten in der Tat vergleichsweise hohe Anforderungen an die Feststellung einer der steuerverschärfenden Rechtsfortbil-

85 Ähnlich auch BVerfG v. 15.1.2009 – 2 BvR 2044/07, BVerfGE 122, 248 (268). I.E. ebenso *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (444). Zu weitgehend hingegen *Walz* (FN 42) S. 146 f., der schon eine relevante Eingriffsqualität des Steuerrechts bestreitet.

86 Vgl. auch *Weber-Grellet* (FN 67) S. 206 f.: Das Verhältnis zur Solidargemeinschaft der Steuerzahler ist immer mitzudenken. Zustimmend *Barth* (FN 14) S. 289; ähnlich *Jachmann* (FN 15) S. 268.

87 Ähnlich *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (443 f.); *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 571.

88 Zur gebotenen „Sicherheit der Rechtsanwendung und Berechenbarkeit des Rechts“ bereits *Bühler*, Bank-Archiv 30 (1931), 377 (379 f.); s. unter Geltung des Grundgesetzes etwa *Vogel/Waldhoff*, BK-GG, Vorbem. z. Art. 104a-115, Rz. 484; *Thiel*, StbJb. 1963/64, 161 (181); *Starck*, VVDStRL 34, S. 43 (82 f.); *Offerhaus*, BB 1984, 993 (996); *Crezelius* (FN 24) S. 362 ff.; *Papier*, DStJG 12 (1989), S. 61 (66 f.); *Papier* (FN 46) S. 178; *Knobbe-Keuk* (FN 23) S. 308.

89 S. *Tipke*, StuW 1972, 264 (269).

90 S. dazu *Papier* (FN 46) S. 178; *Beaucamp*, AöR 134 (2009), 83 (88 ff.), mit zahlreichen w.N.

91 S. zur Schwierigkeit der Ermittlung des Wortsinns auch bei der Auslegung intra legem eingehend *Matteotti* (FN 5) S. 76 ff., m.w.N.; s. ferner *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (441 f.); *Rüthers/Fischer/Birk*, Rechtstheorie⁷, 2013, § 22 Rz. 739.

92 Tendenziell ebenso *Woerner*, DStJG 5 (1982), 23 (43); *Hey* (FN 87) S. 568 f.; relativierend insb. auch *Fischer*, StuW 1979, 347 (359 ff.); *Tanzer*, StuW 1981, 201 (216 f.).

93 So aber *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 129 f.; *Tipke*, StuW 1981, 189 (193); *Tipke*, DStJG 5 (1982), S. 1 (12); *Tipke*, StRO I², 2000, S. 200 ff. Dazu kritisch *Barth* (FN 14) S. 547 f.; *Hey* (FN 87) S. 573.

94 S. zur Relevanz dieses Unterschieds für die Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung BVerfG v. 26.6.1991 – 1 BvR 779/85, BVerfGE 84, 212 (226 f.). S. ferner *Offerhaus*, BB 1984, 993 (996 f.); *Beaucamp*, AöR 134 (2009), 83, 92, m.w.N.; a.A. wohl *Tipke*, StuW 1981, 189 (191 f.).

95 S. *Friauf*, DStJG 5 (1982), S. 53 (61).

96 *Hensel*, zitiert in *Reimer/Waldhoff*, Albert Hensel – System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, 2000, S. 323; ähnlich *Lion* (FN 6) S. 23.

dung zugänglichen, planwidrigen Regelungslücke zu stellen sind. Dessen ungeachtet überzeugt es nicht, daraus ein absolutes Verbot belastender Analogie u.ä. Schlussverfahren im Steuerrecht abzuleiten. Vielmehr sind zur Wahrung der verfassungsmäßigen Vorgaben die folgenden Anforderungen zu stellen:

Erstens muss sich um der Rechtssicherheit willen die mögliche Lückenhaftigkeit des geltenden Rechts schon anhand des Studiums des Gesetzestextes für den Rechtsanwender aufdrängen. Eine Regelung muss also entweder schon normlogisch lückenhaft sein – dies ist im Steuerrecht die Ausnahme – oder die mangelnde ausdrückliche Erstreckung einer Norm auf eine davon nicht erfasste Fallkonstellation (bzw. das Fehlen einer ausdrücklichen Ausnahmeregelung bei der teleologischen Reduktion) muss im systematischen Gesamtzusammenhang des Steuertatbestandes als wertungswidersprüchlich erscheinen⁹⁷. Es kann mithin für die Lückenfeststellung nicht allein auf die subjektiven Vorstellungen des historischen Gesetzgebers ankommen⁹⁸. Ist das Gesetz gemessen an dessen Vorstellungen unvollständig formuliert, erzeugt dies aber keine Wertungswidersprüche im Normenbestand, so hat der Steuerpflichtige keinen Anlass Motivforschung zu betreiben⁹⁹, und von einer insofern nicht hinreichend vorhersehbaren Rechtsfortbildung ist abzusehen¹⁰⁰.

Liegt zweitens einem bestimmten Normenkomplex bzw. Steuerregime unter Würdigung auch der Gesetzesmaterialien kein eindeutig zu bestimmender, von verallgemeinerungsfähigen Wertungen getragener Normzweck zugrunde, der eine gleichheitsrechtlich und demokratietheoretisch fundierte Rechtsfortbildung als Richtschnur anzuleiten hätte, muss ebenfalls von richterlicher oder administrativer Rechtsfortbildung abgesehen werden¹⁰¹. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn es der fraglichen Norm an jeglichem hinreichend maßstabbildendem Regelungsanliegen fehlt (häufig ist dies bei rein fiskalpolitisch motivierten Reparaturnormen der Fall), oder wenn der Normenbestand hinsichtlich des Regelungsanliegens ambivalent ist und damit ein etwaiger Wertungswiderspruch zwar nicht ausgeschlossen, aber auch nicht mit hinreichender Überzeugungskraft begründet werden kann (wenn etwa unklar ist, inwieweit neben bestimmten Lastenausteilungsmaßstäben oder extrasis-

kalischen Zielen auch Vereinfachungszwecke verfolgt werden¹⁰²). In derartigen Fällen ist nicht erkennbar und damit auch für den Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar, ob eine planwidrige Regelungslücke besteht bzw. wie diese ggf. zu schließen wäre. Der im Gesetz angelegte Wertungswiderspruch muss mithin ebenso eindeutig sein wie die zur Lückenschließung heranzuziehende ratio legis, um die zweite und dritte Gewalt zur Rechtsfortbildung zu berechtigen¹⁰³. Abzulehnen ist damit insbesondere der vereinzelt in der Literatur vertretene Ansatz¹⁰⁴, jegliche „offene Fragen“ des gesetzten Steuerrechts der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltung zu überantworten, solange der Wille des historischen Gesetzgebers dem nicht eindeutig widerspricht und die Schwelle zur wesentlichen bzw. konzeptionellen Erweiterung des Steuertatbestandes nicht überschritten ist¹⁰⁵. Um der Rechtssicherheit willen ist ein hermeneutischer Ansatz zur Identifizierung planwidriger Regelungslücken unverzichtbar.

Jüngere Rechtsprechung des BFH gibt ferner drittens Anlass zu einer weiteren Einschränkung: Soweit nationales Recht mit unmittelbar anwendbarem Unionsrecht nicht im Einklang steht, ist es bekanntermaßen nicht richtig, sondern unanwendbar¹⁰⁶. Hierdurch wird die gesetzliche Behandlung der betroffenen Fallkonstellation, gemessen am ursprünglichen Plan des Gesetzgebers, lückenhaft. Es ist evident, dass diese planwidrige Lücke nicht entsprechend den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers geschlossen werden kann, wenn sich dessen Lösungskonzept gerade als unionsrechtswidrig erwiesen hat. Denkbar ist allerdings, dass die Vorschrift nur aufgrund einer überschießenden oder unverhältnismäßigen Ausgestaltung nicht unionsrechtskompatibel ist; dann dürfte sie aus Sicht des Unionsrechts in modifizierter Form weiter angewendet werden¹⁰⁷. Aus nationaler Warte sind bei diesem vielfach als „geltungserhaltende Reduktion“ titulierten Phänomen aber die Grenzen der nationalen Methodenlehre und damit letztlich die verfassungsrechtlichen Vorgaben an selbige zu wahren¹⁰⁸. Ist bei einer solchen nachträglichen, erst durch vorrangiges Unionsrecht in das nationale Normengeflecht gerissenen Lücke weder unter Berücksichtigung der Wertungen des historischen Gesetzgebers noch bei objektivierender Betrachtung auf der Grund-

97 S. dazu auch schon *Lang*, StuW 1981, 223 (225 f.).

98 S. auch BVerfG v. 14.6.2007 – 2 BvR 1447/05, 2 BvR 136/05, BVerfGE 118, 212 (224); ebenso *Woerner*, DStJG 5 (1982), 23 (43); *Woerner* (FN 67) S. 977; wohl auch *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht¹⁸, 2015, Rz. 174 („erkennbarer Zweck“).

99 Insofern besteht also ein Unterschied zur historischen Auslegung eines unklar formulierten, zu weiteren Nachforschungen Anlass gebenden Gesetzeswortlauts; a.A. *Tipke*, in FS Wallis, 1985, S. 133 (140). Im Übrigen kommt auch eine historische Auslegung nicht in Betracht, wenn sich die Vorstellungen des historischen Gesetzgebers nicht hinreichend im Normtext niedergeschlagen haben, s. *Englisch* (FN 21) § 5 Rz. 52 m.w.N.

100 S. dazu auch BVerfG v. 14.6.2007 – 2 BvR 1447/05, 2 BvR 136/05, BVerfGE 118, 212 (243); v. 23.10.2013 – 1 BvR 1842/11, 1 BvR 1843/11, BVerfGE 134, 204 (238 f.): Die Rechtsfortbildung muss ihren „Widerhall im Gesetz finden“.

101 So tendenziell auch *Tipke*, StuW 1981, 189 (194); *Tipke*,

Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 142; *Barth* (FN 14) S. 578.

102 S. dazu BFH v. 11.4.2013 – III R 11/12, BStBl. II 2013, 665 (668).

103 So für das österreichische Steuerrecht auch *Ehrke*, in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II⁷, 2014, Rz. 99; s. auch schon BFH v. 20.10.1983 – IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221 (224); ähnlich *Woerner* (FN 67) S. 977.

104 S. *Fischer*, StuW 1995, 303 (309 f.) und ansatzweise auch schon *Fischer*, StuW 1979, 347 (364).

105 Wie hier ablehnend *Tipke*, in FS Wallis, 1985, S. 133 (140); *Weber-Grellet* (FN 67) S. 206 f.

106 S. dazu statt aller *Schaumburg*, in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 4.20, m.w.N.

107 Grundlegend EuGH v. 4.4.1968 – Rs. C-34/67, Lück, Slg. 1968, 364, Ls. 3; st.Rspr.

108 S. statt aller *M. Lang*, in FS Lang, 2010, S. 1003 (1008 ff., insb. 1018 ff.); *Kokott/Henze*, in FS Spindler, 2011, S. 279 (291 ff.); *Englisch* (FN 21) § 4 Rz. 27 f.

lage des Gesetzeszwecks eindeutig feststellbar, wie der Gesetzgeber die Lücke zu schließen gedacht hätte, muss eine richterliche Rechtsfortbildung grds. unterbleiben. Es bleibt dann nur, die Unanwendbarkeit des nationalen Rechts festzustellen. Der Richter darf sich hier auch nicht vorübergehend unter Berufung auf die „Staatsräson“ zum Ersatzgesetzgeber aufschwingen, falls den Steuerpflichtigen daraus nicht vorhersehbare steuerliche Belastungen im Vergleich zur vollständigen Unanwendbarkeit des unionsrechtswidrigen nationalen Rechts erwachsen können¹⁰⁹. Diese aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit abzuleitende Schranke greift allerdings dann nicht, wenn und soweit die Steuerpflichtigen (noch) nicht mit der Unionsrechtswidrigkeit der in Rede stehenden steuerlichen Bestimmung rechnen durften, namentlich bei im Vorfeld einer höchstrichterlichen Entscheidung zu den dahingehenden Implikationen von Unionsprimärrecht verwirklichten Sachverhalten.

b) Keine tragfähige Grundlage für ein vollständiges Verbot

Sind alle vorerwähnten Prämissen erfüllt, besteht dann aber kein tragfähiger Grund, von einer Rechtsfortbildung im Steuerrecht abzusehen, selbst wenn sie sich im Einzelfall zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken sollte. Verfolgt der Gesetzgeber ein aus dem gesetzlichen Regelungszusammenhang erkennbares Belastungs- oder Entlastungskonzept, tritt also die ratio legis klar zutage, und sind gemessen daran einzelne, im Gesetzgebungsverfahren nicht ohne weiteres vorhersehbare Fallkonstellationen wertungswidersprüchlich vom Wortlaut nicht erfasst (oder nicht ausgenommen) worden, so darf eine grds. zur Rechtsfortbildung berechtigende, unbewusste und planwidrige Regelungslücke unterstellt werden. Es ist dann ferner auch hinreichend klar, in welche Richtung die Herstellung von Besteuerungsgleichheit nach der gesetzgeberischen Konzeption zu erfolgen hat. Die Gegenauffassung unterstellt, dass der Gesetzgeber ebenso gut hätte willkürlich anders entscheiden und Wertungswidersprüche sehenden Auges in Kauf nehmen können¹¹⁰. Dafür aber müsste es Anhaltspunkte geben, sonst widerspricht es gerade dem Respekt vor dem der Verfassung und namentlich dem Gleichheitssatz verpflichteten Gesetzgeber, ihm solches zu unterstel-

len¹¹¹. Derartige Erwägungen liegen zudem auch dem vom BVerfG in ständiger Rechtsprechung entwickelten Gebot verfassungskonformer Rechtsanwendung zugrunde¹¹², das je nach Lage des Falles auch für eine steuerverschärfende Rechtsfortbildung streiten kann.

Dem Prinzip der Rechtssicherheit ist unter den genannten Voraussetzungen nach alledem in angemessenem Umfang Rechnung getragen¹¹³. Zwar reicht die rechtsstaatlich gebotene Orientierungsfunktion des geschriebenen Steuerrechts auch dann noch nicht ganz an diejenige einer Rechtsanwendung im Rahmen einer den möglichen Wortsinn nicht überschreitenden Gesetzesauslegung heran. Die verbleibende, relativ geringe Einbuße an Normenklarheit ist aber um der Verwirklichung einer gleichheitssatzkonformen Besteuerung willen hinzunehmen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass das BVerfG generell keine hohen Anforderungen an die Wahrung des Bestimmtheitsgrundsatzes im Steuerrecht stellt¹¹⁴. Inwieweit steuerstrafrechtlich im Kontext der Blankettnorm des § 370 AO eine abweichende Beurteilung angezeigt ist, ist nicht Gegenstand dieses Beitrags; ggf. dürfte die rechtsfortbildende Lückenschließung im Steuerstrafrecht keine Berücksichtigung finden.

III. Zur Analogiefähigkeit des Steuerrechts

Zurückzuweisen ist in diesem Zusammenhang schließlich die – inzwischen zu Recht auch kaum noch vertretene – These, das Steuerrecht oder zumindest seine Fiskalzwecknormen¹¹⁵ seien generell nicht analogiefähig bzw. enthielten keine verallgemeinerungsfähigen Wertungen¹¹⁶. Allerdings ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als steuerpolitische und gleichheitsrechtlich unterlegte Leitmaxime von Fiskalzwecksteuern regelmäßig nicht unmittelbar relevant für eine teleologische Auslegung und damit auch nicht für eine etwaige Analogie und andere Formen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht¹¹⁷. Zum einen bedarf das Leistungsfähigkeitsprinzip der Entfaltung durch konkretisierende Grundsätze (in der Einkommensteuer beispielsweise Nettoprinzip, Realisationsprinzip sowie Markteinkommenstheorie), und insoweit bestehen signifikante Wertungsspielräume des Gesetzgebers. Zum anderen sind auch bei Fiskalzwecksteuern keineswegs alle Normen vom Leis-

109 Missachtet wurden diese Grenzen etwa durch die freischwebende Rechtsfortbildung in BFH v. 22.8.2013 – V R 19/09, BFHE 243, 8.

110 So in der Tat tendenziell *Knobbe-Keuk* (FN 23) S. 307.

111 Ähnlich *Tipke*, in FS Wallis, 1985, S. 146; *Schenke* (FN 5) S. 391. Nicht überzeugend ist insoweit die pauschale Annahme von *Beaucamp*, AöR 134 (2009), 83 (95 f.), es ließe sich grds. nicht feststellen, ob der Gesetzgeber eine wertungswidersprüchliche Regelungslücke u.U. billigend in Kauf genommen habe.

112 Grundlegend BVerfG v. 28.4.1965 – 1 BvR 346/61, BVerfGE 19, 1 (5); v. 26.1.1971 – 2 BvL 2/68, BVerfGE 30, 129 (148); v. 8.3.1972 – 2 BvR 28/71, BVerfGE 32, 373 (383 f.); v. 15.6.1983 – 1 BvR 1025/79, BVerfGE 64, 229 (242). S. dazu auch für die Schweiz *Matteotti* (FN 5) S. 213 ff.

113 Vgl. auch unter i.E. ähnlichen Voraussetzungen wie hier postuliert (bloß punktuelle Korrekturen in „atypischen“ Konstellationen, die erkennbar planwidrig nicht aus-

drücklich geregelt sind) *Matteotti* (FN 5) S. 316 ff. und S. 334 ff.

114 S. etwa BVerfG v. 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215); v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (355 ff.), m.w.N. Dies blendet *Offerhaus*, BB 1984, 993 (993 und 996), aus; dazu kritisch *Barth* (FN 14) S. 538 f.

115 Zur Unterscheidung zwischen Fiskalzwecknormen einerseits und Sozialzweck- bzw. Lenkungsnormen andererseits grundlegend *Hey* (FN 51) § 3 Rz. 20 f.

116 So etwa *Flume*, StbJb. 1964/65, S. 55 (68 f.); *Kruse*, DStJG 5 (1982), S. 71 (82); *Knobbe-Keuk* (FN 23) S. 306 ff. Skeptisch auch *Pelka*, DStJG 5 (1982), S. 209 (215 f.).

117 A.A. wohl *Spindler*, in FS Kirchhof, 2013, § 165 Rz. 10: Regelungslücken müssten „nach Maßstäben der praktischen Vernunft und den fundierten allgemeinen Gerechtigkeitsvorstellungen der Gemeinschaft“ geschlossen werden.

tungsfähigkeitsprinzip inspiriert, weil der Gesetzgeber punktuell auch gegenläufigen Zielsetzungen bzw. Lenkungszwecken den Vorzug gibt. Rechtsfortbildung im Steuerrecht wird aber häufig gerade dann relevant, wenn es um die genaue Reichweite der wertenden Konkretisierung eines die Steuerart konstituierenden Prinzips oder einer Vorrangwertung zwischen einem solchen Prinzip und abweichenden Zielsetzungen geht¹¹⁸.

Es ist aber vielfach möglich, die maßgeblichen Wertungen aus konkreten und ihrerseits auf übergeordnete Maßstäbe und Zielsetzungen zurückzuführenden Normzwecken abzuleiten, die einzelnen steuergesetzlichen Bestimmungen zugrunde liegen¹¹⁹. Auf dieser Basis kann das Steuerrecht – auch zu Lasten des Steuerpflichtigen – rechtssicher und entsprechend dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers fortgebildet werden¹²⁰. Bei der maßgeblichen Wertung kann es sich um die Konkretisierung einer steuerartspezifischen Grundwertung gerechter Lastenausteilung handeln¹²¹. In Betracht kommt aber bei Sozialzwecknormen auch eine Vorrangwertung zugunsten von Lenkungszielen u.ä. Durchbrechungen fundamentaler Lastenausteilungsmaßstäbe¹²², eine Vorrangwertung zwischen gegenläufigen Prinzipien¹²³, oder eine der Verwaltungspraktikabilität geschuldete Wertung¹²⁴. Wer selbst insoweit noch eine Analogiefähigkeit des Steuerrechts leugnet, müsste auch die Möglichkeit teleologischer Auslegung in Abrede stellen¹²⁵; diese Konsequenz aber will jedenfalls in Deutschland¹²⁶ – zu Recht – niemand ziehen. Es kann darum auch dahinstehen, ob es bei der Wahl des Leistungsfähigkeitsindikators tatsächlich „keine Sachlogik der Steueranknüpfung“ gibt¹²⁷ (ein Befund, der selbst bei realpolitischer Betrachtung nur eingeschränkt zutreffen dürfte¹²⁸); denn auf die mangelnde Verallgemeinerungsfähigkeit der Grundsatzentscheidung kommt es im

Steuerrecht für eine ohnehin auf punktuelle Korrekturen beschränkte Rechtsanwendung praeter legem regelmäßig nicht an.

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich zudem ohne weiteres, dass auch Ausnahmenvorschriften analogiefähig sind¹²⁹. Der Grundsatz „singularia non sunt extendenda“ kann schon deshalb keine Geltung beanspruchen, weil es der Rechtsfortbildung nicht darum gehen kann, ein ideales Steuersystem zu verwirklichen, sondern gesetzgeberische Wertungen auch da stimmig zur Geltung zu bringen, wo sie rechtspolitisch verfehlt erscheinen mögen. Dem Ausnahmetatbestand liegt eine gesetzgeberische Vorrangwertung zwischen den die Regelsteuerbelastung tragenden Prinzipien einerseits und gegenläufigen Zielsetzungen andererseits zugunsten letzterer zugrunde, weshalb es gleichheitsrechtlich unter dem Aspekt folgerichtiger Abwägungsrationalität gerade geboten sein kann, diese Vorrangwertung bei vergleichbarer Betroffenheit der gegeneinander abzuwägenden Prinzipien und Zielsetzungen auch auf ähnlich gelagerte, aber unregelmäßige Fallkonstellationen auszudehnen¹³⁰. Allerdings sind hohe Anforderungen an die objektive Erkennbarkeit der Planwidrigkeit einer im Gesetzestext unterbliebenen, weitergehenden Zurückdrängung des prinzipiellen Gebotes der gleichmäßigen Besteuerung anhand sachgerechter und systemtragender Lastenausteilungsmaßstäbe zu stellen. Ist ein Gericht von der Verfassungswidrigkeit der Ausnahmeregelung überzeugt, hat es zudem von deren Ausdehnung im Wege der Rechtsfortbildung zunächst abzusehen und eine Vorabentscheidung des BVerfG einzuholen; materielle Verfassungsverstöße dürfen auch bei Vorliegen aller aus formellen Verfassungsprinzipien abzuleitenden Anforderungen an die Rechtsanwendung praeter legem nicht durch letztere noch vertieft werden¹³¹.

118 S. dazu auch *Drüen*, FS Kruse, 2001, S. 191 (209 ff.); zu undifferenziert in seiner Ablehnung ist demgegenüber *Offenhaus*, BB 1984, 993 (996).

119 Zur „Sachgesetzlichkeit der Steuerausgestaltung“ s. auch *Völker*, DStZ 1989, 235 (239); *Barth* (FN 14) S. 396 f.; *Drüen*, T/K, § 4 AO Rz. 362a. Anders noch *Flume*, StbJb. 1967/68, 63 (66 ff.); StbJb. 1985/86, 277 (294); dagegen zutreffend *Tipke*, StRO I², 2000, S. 189 f.

120 Wie hier *Woerner*, DStJG 5 (1982), S. 23 (37); *Woerner*, in GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 967 (978); *Tipke*, StRO III², 2012, S. 1620. Tendenziell ebenso *Ruppe*, DStJG 5 (1982), S. 155, sowie (obschon eine Analogie in malam partem ablehnend) *Schön*, DStJG 33 (2010), S. 29 (52). Skeptisch hingegen für das öffentliche Eingriffsrecht insgesamt *Beaucamp*, AöR 134 (2009), 83 (102).

121 S. bspw. BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, UR 2011, 617 (621): analoge Anwendung einer gesetzlichen Konkretisierung des dem umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzug innewohnenden Neutralitätsprinzips bei gemischt veranlassenen Aufwendungen.

122 S. bspw. BFH v. 25.10.1964 – I 359/60 S, BStBl. III 1964, 122 f.: gesetzliche Privilegierung des Sanierungsgewinns – nur – im KStG; nach hier vertretener Ansicht keine bloße Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips, aber seinerzeit planwidrig im EStG nicht ausdrücklich geregelte Steuervergünstigung.

123 Etwa zwischen dem Legalitätsprinzip und dem Prinzip der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren; vgl. BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233 (235).

124 S. bspw. BFH v. 28.4.2010 – III R 79/08, BStBl. II 2011, 30 (31 f.).

125 Pointiert *Tipke*, StRO I², 2000, S. 189; *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438 (443); s. auch *Papier* (FN 46) S. 175.

126 Zu gegenläufigen Strömungen in der schweizerischen Methodenlehre s. eingehend und kritisch *Matteotti* (FN 5) S. 181 ff., m.w.N.; zu den Implikationen der vor allem in Österreich auf fruchtbaren Boden gefallenen, inzwischen aber auch dort weitgehend überwundenen bzw. zurückgenommenen Reinen Rechtslehre *Kelsens* s. *Tanzer*, StuW 1981, 201 (202 ff.).

127 So *Kruse*, DStJG 5 (1982), S. 71 (75); *Knobbe-Keuk* (FN 23) S. 306; ähnlich *Drüen*, T/K, § 4 AO Rz. 362, m.w.N.; *Friauf*, DStJG 5 (1982), S. 53 (64).

128 Zutreffend bereits *Tipke*, StuW 1962, 264 (269).

129 Dies wird inzwischen auch ganz überwiegend im öffentlichen Recht wie auch speziell im Steuerrecht anerkannt, s. *Schmidt*, VerwArch 97 (2006), 139 (161); *Hemke*, Methodik der Analogiebildung im öffentlichen Recht, S. 55; BFH v. 24.1.1974 – IV R 76/70, BFHE 111, 329 (334 f.); *Drüen*, T/K, § 4 AO Rz. 364. S. auch *Engisch*, Einführung in das juristische Denken¹¹, 2010, S. 256 ff.

130 Vgl. auch *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, S. 181. Tendenziell a.A. noch *Walz* (FN 42) S. 153, der alle diesbzgl. Ergänzungen des Normtextes für wesentlich hält und damit als dem Gesetzgeber vorbehalten ansieht.

131 So auch *Barth* (FN 14) S. 431.

IV. Keine generelle Notwendigkeit der Gewährung von Vertrauensschutz

Stellt man wie hier vertreten hohe Anforderungen an die Feststellung einer zur steuerverschärfenden Rechtsfortbildung berechtigenden planwidrigen Regelungslücke, so erscheint es im Übrigen auch nicht angezeigt, dahingehende Erkenntnisse insbesondere der höchstrichterlichen Rechtsprechung nur unter Gewährung von Vertrauensschutz für bereits verwirklichte Sachverhalte zur Anwendung zu bringen¹³². Tritt ein Wertungswiderspruch bzw. eine Regelungslücke im Gesetz klar zutage, und muss sich auch deren Planwidrigkeit entsprechend den oben entwickelten Grundsätzen aufdrängen oder ergibt sie sich gar eindeutig aus den Gesetzesmaterialien, dann besteht grds. kein Anlass, der Rechtssicherheit den Vorrang vor der methodisch fundierten Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung einzuräumen¹³³. Es besteht dann grds. kaum in größerem Maße schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters als bei der Auslegung der Norm in Grenzfällen des möglichen Wortsinns, wo eine generelle Vertrauensschutzregelung ebenfalls nicht in Betracht gezogen wird¹³⁴. Anders verhält es sich allerdings, wenn sich die Finanzverwaltung in Verwaltungsvorschriften oder Zusagen, oder evtl. auch die höchstrichterliche Rechtsprechung in früheren Entscheidungen¹³⁵, explizit oder implizit gegen die Möglichkeit einer belastenden Analogie ausgesprochen hat. Für diesen Fall kann eine Vertrauensschutz- bzw. Billigkeitsregelung auch über § 176 AO hinaus geboten sein, die ggf. durch die Finanzverwaltung generell für einen Übergangszeitraum anzuordnen wäre.

V. Zusammenfassung

Eine steuerverschärfende Rechtsfortbildung unterliegt im Hinblick auf die Verfassungsgrundsätze einer

hinreichenden demokratischen Legitimation der Besteuerung sowie der Tatbestandsbestimmtheit und Vorhersehbarkeit des Steuerzugriffs strengen Voraussetzungen. Eine „Auslegung gegen den Wortlaut“ unter Missachtung des Willens des historischen Gesetzgebers ist ebenso abzulehnen wie eine – dem Gesetzgeber vorbehaltene – konzeptionelle Ergänzung des Steuertatbestandes. Zulässig ist vielmehr nur die gesetzesimmanente Rechtsfortbildung, die bei einzelnen Bestimmungen der Steuergesetze ansetzt und deren erkennbaren Normzweck folgerichtig für spezielle, planwidrig nicht berücksichtigte Fallkonstellationen zu Ende denkt. Insoweit bestehen weitgehende Parallelen zu den im Tatbestand des § 42 AO gezogenen Grenzen für die Bekämpfung missbräuchlicher Steuerumgestaltungsgestaltungen. Eine derart punktuelle Schließung unwesentlicher Lücken im Gesetz genügt rechtsstaatlichen Grundsätzen zudem nur dann, wenn sich Wertungswidersprüche oder Unvollständigkeits des Steuergesetzes schon anhand des Studiums des positiven Rechts aufdrängen. Liegt dem lückenhaften Normenkomplex kein eindeutig zu bestimmendes, verallgemeinerungsfähiges Regelungsanliegen zugrunde oder ist aus anderen Gründen unklar, wie die maßgeblichen Wertungen des Gesetzgebers zwecks Lückenschließung zu konkretisieren sind, muss von richterlicher oder administrativer Rechtsfortbildung abgesehen werden. Unter den genannten, restriktiven Voraussetzungen entspricht dann allerdings die Rechtsfortbildung auch zu Lasten des Steuerpflichtigen gerade den Geboten gleichmäßiger und gesetzmäßiger Besteuerung, und die verbleibenden geringfügigen Einbußen an Normenklarheit sind um der Verwirklichung materialer Steuergerechtigkeit willen hinzunehmen. Auch Vertrauensschutz ist den Steuerpflichtigen nur ausnahmsweise zu gewähren, denn es besteht kein generell schutzwürdiges Vertrauen in die Lückenlosigkeit des Normtextes.

132 Dezidiert a.A. *Felix*, DStJG 5 (1982), S. 99 (119 und 133); ebenfalls a.A. *Hey* (FN 87) S. 573 ff.

133 So auch BFH v. 14.2.2007 – II R 66/05, BFHE 217, 176 (179).

134 Vgl. BVerfG v. 26.9.2011 – 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07,

NJW 2012, 669 (672).

135 S. dazu BVerfG (K) v. 29.2.2012 – 1 BvR 2378/10, NZA 2012, 788 (789 f.); s. aber auch BVerfG v. 26.9.2011 – 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, NJW 2012, 669 (672).

Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Prof. Dr. ROMAN SEER, Bochum*

Inhaltsübersicht

I. Einführung II. Stärkung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns durch Neufassung des § 88 AO-E 1. Wortlaut des § 88 AO-E 2. Realistische Begrenzung des Untersuchungsgrundsatzes auf ein Prinzip behördlicher Letztverantwortung 3. Nur eingeschränkte Anwendbarkeit des Wirtschaftlichkeitsprinzips III. Einführung automatischer Steuerveranlagungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen 1. Automatische Steuerveranlagung nach § 88 Abs. 6, § 118a AO-E a) Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs b) Keine Ausweitung der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit c) Automatische Steuerveranlagung statt Selbstveranlagung	2. Automatisierte Verifikation der Steuerfestsetzungen durch Risikomanagementsysteme IV. Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern bei Steuerbescheiden (§ 173a AO-E) 1. Regelungsbedürfnis und Reichweite der Norm 2. Wandel von der Berichtigung zur bestandskraft-durchbrechenden Korrektur V. Regelungsregime für elektronische Kontrollmitteilungssysteme 1. Vereinheitlichung und Erweiterung des Pflichtenkanons (§ 93c AO-E) 2. Spezielle Korrektornorm des § 175b AO-E VI. Steuererklärungsfristen und Verspätungszuschlag 1. Gesetzliche Fristen für von steuerberatenden Berufsträgern erstellte Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3–6 AO-E) 2. Neuregelung des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 2 AO-E VII. Unverändertes Bedürfnis einer umfassenden AO-Reform

I. Einführung

Meine akademischen Lehrer *Joachim Lang* und *Klaus Tipke* feiern in diesem Jahr besondere (runde) Geburtstage. Dies ist Anlass, beiden Kölner Steuerrechtswissenschaftlern den nachfolgenden Beitrag zu widmen. Dabei soll es nicht um einen Rückblick auf ihr großes wissenschaftliches Werk gehen. Dies ist bereits mehrfach zu unterschiedlichen Anlässen geschehen¹. Vielmehr werden im Mittelpunkt der Überlegungen die gesetzgeberischen Bemühungen um eine Modernisierung des Besteuerungsverfahrens stehen, wie sie jüngst in einem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen mit dem Stand vom 26.8.2015 ihren Ausdruck gefunden haben². Unlängst hat *Klaus Tipke* mit der Vorlage des III. Bandes auch die zweite Auflage seines dreibändigen Werks „Die Steuerrechtsordnung“ abgeschlossen³. In *StuW* 2013 sind eine ganze Reihe von Aufsätzen erschienen, die sich aus un-

terschiedlichen Perspektiven mit der „Steuerrechtsordnung“ *Tipkes* beschäftigen⁴. Deren zweite Auflage hat die ebenfalls dreibändige Erstauflage⁵ nicht lediglich durch Aktualisierung einiger Textstellen und Fußnoten aufgefrischt. Vielmehr hat sich der Autor der Mühe unterzogen, zwischenzeitliche Entwicklungen in der Steuerrechtswissenschaft, aber auch in der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis aufzunehmen und zu reflektieren⁶. Dazu finden sich auch gewichtige Aussagen zum Steuervollzug, die den Kontext des jüngsten Modernisierungsvorhabens betreffen und nachfolgend reflektiert werden sollen. *Joachim Lang* hat nachdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass steuertheoretische Reformüberlegungen ihren Lackmustest erst durch eine konkrete Kodifikation im Gesetz bestehen. Als „*Kodifikationspräparator*“⁷ ist er diesem Anspruch durch konkret durchnormierte Gesetzesvorschläge gerecht geworden⁸. Dabei spielte im Vierten Teil des „Entwurfs eines

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

1 Siehe im Einzelnen: *Lang*, in: FS *Tipke*, 1995, 3 ff.; *Seer*, *StuW* 2000, 301 ff.; *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, in: FS *Lang*, 2010, 1 ff.

2 Abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwuerfe/2015-08-27-entwurf-eines-Gesetzes-zur-modernisierung-des-besteuerungsverfahrens.html> (zuletzt besucht am 17.9.2015).

3 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012 (zuvor Bd. I, 2. Aufl. 2000; Bd. II, 2. Aufl. 2003).

4 *Lang*, *StuW* 2013, 53; *Schaumburg/Schaumburg*, *StuW* 2013, 61; *Drüen*, *StuW* 2013, 72; *Bozza-Bodden*, *StuW* 2013, 84; *Brandis*, 2013, 88; *Hey*, *StuW* 2013, 107.

5 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I–III, 1993.

6 Diesen Kraftakt hat *Tipke* im fortgeschrittenen Alter eines Mitachtzigjährigen bei deutlich eingeschränkter Sehkraft vollzogen. Seine wissenschaftliche Leistung nötigt allerhöchsten Respekt ab.

7 So bezeichnete ihn *Tipke*, *StuW* 2000, 309.

8 *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, *passim*; als Sprecher der Forschergruppe mit dem *Kölner Entwurf* eines Einkommensteuergesetzes, 2005; als Leiter der *Kommission „Steuergesetzbuch“* der Stiftung Marktwirtschaft, dazu *Lang/Eilfort* (Hrsg.), *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013.

Steuergesetzbuchs“ auch das Steuerverfahrensrecht eine Rolle⁹. Sowohl im Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes als auch im späteren Entwurf eines Steuergesetzbuchs („Stiftung Marktwirtschaft“) finden sich verfahrensrechtliche Reformvorschläge, die in die Zukunft gewiesen haben.

Um es vorwegzunehmen: Der vorgelegte Referentenentwurf enthält keine fundamentale Reform der Abgabenordnung 1977. Er schließt vielmehr an das sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008, BGBl. I 2850, an, das den Weg in die Elektronifizierung des Steuerverfahrens normativ geebnet hat. Als wesentliche Inhalte des Entwurfs nennt die Begründung:¹⁰

1. Stärkung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns,
2. ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung,
3. neue Änderungsmöglichkeit für Rechen- und Schreibfehler des Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung,
4. Wandlung von Belegvorlagepflichten in Belegvorhaltepflichten,
5. zusammengefasste Regelung der Datenübermittlungspflichten Dritter als Grundlage zur verstärkten Nutzung der von dritter Seite elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelten Daten,
6. Neuregelung der Steuererklärungsfristen und des Verspätungszuschlags,
7. flankierende Maßnahmen:
 - a) Weiterer Ausbau der elektronischen Kommunikation,
 - b) Ausweitung der Serviceleistungen, z. B. durch die „vorausgefüllte Steuererklärung“.

Im Folgenden werden diese geplanten Änderungen erläutert und das Reformvorhaben insgesamt kritisch gewürdigt. Es wird sich dabei zeigen, dass es – ähnlich wie bereits das sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 – mit einem starken Übergewicht im Interesse der Finanzverwaltung liegt und weniger den Bedürfnissen der vom Steuereingriff betroffenen Personen und Unternehmen dient. Das wesentliche Defizit sowohl dieses Entwurfs als auch der zurückliegenden Änderungen der Abgabenordnung besteht in der *Vernachlässigung von Verfahrenserleichterungen zugunsten der Steuerpflichtigen*. Positiv hervorzuheben ist aber die frühzeitige Transparenz und Beteiligung der interessierten Öffentlichkeit an der Entstehung der Gesetzesvorlage. Bereits im Herbst 2014 haben Bundes- und Länderfinanzministerien ein gemeinsames Konzept zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 30.10.2014 veröffentlicht¹¹, auf dessen Basis zunächst ein Diskussionsentwurf, nun der Referentenentwurf vom 26.8.2015 verfasst worden ist. Diese frühzeitige Mitnahme der Fachöffentlichkeit zeugt immerhin von einer erfreulichen Diskussionsbereitschaft und -kultur, die auch hier im Folgenden gepflegt werden soll.

II. Stärkung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns durch Neufassung des § 88 AO-E

1. Wortlaut des § 88 AO-E

Für einen Kernpunkt zur Modernisierung des Steuerverfahrens hält der Entwurf eine umfangreiche Neufassung der Vorschrift des § 88 AO zum Untersuchungsgrundsatz. Die Vorschrift soll nach Art. 1 Nr. 12 des Änderungsgesetzes zukünftig wie folgt lauten:

§ 88 AO-E

(1) Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Dabei hat sie alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

(2) Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls und den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Rechtmäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte berücksichtigt werden.

(3) Zur Gewährleistung eines zeitnahen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze können die obersten Finanzbehörden für bestimmte oder bestimmbare Fallgruppen Weisungen über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten erteilen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Bei diesen Weisungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte berücksichtigt werden. Die Weisungen dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Weisungen nach Satz 1 zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest.

(4) Kann das Bundeszentralamt für Steuern ihm zugegangene und zur Weiterleitung an die Landesfinanzbehörden bestimmte Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand einem bestimmten Steuerpflichtigen oder einem bestimmten Finanzamt zuordnen, soll es auf die Weiterleitung dieser Daten an die Landesfinanzbehörden verzichten. Das Gleiche gilt für die Deutsche Rentenversicherung Bund, soweit diese nach § 5 Absatz 1 Nummer 18 des Finanzverwaltungsgesetzes im Wege der Organleihe als zentrale Stelle im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes tätig wird. Die nicht weitergeleiteten Daten sind vom Bundeszentralamt für Steuern oder der Deutschen Rentenversicherung Bund bis zum Ablauf des zwanzigsten Jahres nach dem Jahr der Datenübermittlung zu speichern; die gespeicherten Daten dürfen nur an Finanzbehörden übermittelt werden.

(5) Die Finanzbehörden können zur Bewertung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung und Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen automationsgestützte Systeme einsetzen (Risikomanagementsysteme). Dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden. Das Risikomanagement muss mindestens folgende Anforderungen erfüllen:

⁹ Lang (FN 8), Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Rz. 800 ff., S. 349 ff.

¹⁰ Begründung des Referentenentwurfs (FN 2), 57–62.

¹¹ Abgedruckt etwa in: Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, DWS Symposium, DWS-Schriftenreihe Nr. 30, 2015, 77 ff.

1. die Gewährleistung einer hinreichenden Anzahl zufällig ausgewählter Fälle zur umfassenden Prüfung,
2. die personelle Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte,
3. die Möglichkeit der personellen Fallauswahl zur umfassenden Prüfung,
4. die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung.

Einzelheiten der Risikomanagementsysteme dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest.

(6) Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben der Steuerpflichtigen auch ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall personell zu bearbeiten. Das gilt auch für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen verbundenen Verwaltungsakten sowie für Nebenbestimmungen, soweit diese durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet sind.

Die damit deutlich erweiterte Vorschrift enthält eingangs – wie bisher – den Untersuchungsgrundsatz. Sie wendet sich zugleich aber gegen ein Vollzugsmodell, das in das finanzbehördliche Massenfallrecht die ermittlungsrichterliche Überzeugung in jedem Einzelfall antizipiert (dazu im Folgenden unter 2.)¹². Dazu implementieren § 88 Abs. 5 und 6 AO-E die Möglichkeit einer risikoorientiert-systematischen Auswahl und Prüfung von Fällen, die von einer vollautomatischen Steuerfestsetzung bis hin zu personellen Einzelfallprüfungen, die sich nach Risikoparametern und/oder einer Zufallsauswahl richten, reichen. Allgemein sollen die Finanzbehörden gem. § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E auch berechtigt sein, ihre Entscheidungen über Art und Umfang der Ermittlungen an Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen auszurichten. Dasselbe soll nach § 88 Abs. 3 Satz 2 AO-E auch bei der Erteilung von fallgruppenspezifischen Weisungen durch die obersten Finanzbehörden gelten.

2. Realistische Begrenzung des Untersuchungsgrundsatzes auf ein Prinzip behördlicher Letztverantwortung

Das Gesetzmäßigkeitsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) schließen es aus, die Steuerfestsetzung allein von einer ungesicherten und ungeprüften Dekla-

rationsbereitschaft der Steuerpflichtigen abhängig zu machen. Deshalb sieht § 88 Abs. 1 AO zur Verwirklichung des Vollzugszwecks nicht etwa den Verhandlungsgrundsatz, sondern den Untersuchungsgrundsatz vor. Er dient dem Zweck materieller Wahrheitsfindung, der seinerseits durch das Gesetzmäßigkeitsprinzip vorgegeben wird¹³. Daraus wollen einige Autoren die Aufgabe der Finanzbehörde ableiten, die Feststellung des wahren (realen, wirklichen) Sachverhalts „in jedem Einzelfall“ gewährleisten zu müssen¹⁴. Unter Vernachlässigung der Grundbedingungen steuerlicher Massenverfahren leiten sie aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip sogar die Regel ab, dass wie im Prozessrecht steuerrelevante Sachverhalte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, m.a.W. zur vollen Überzeugung der jeweils zuständigen Beamten, festgestellt werden müssten¹⁵.

Diese in der Literatur teilweise immer noch geforderte 100 %-Doktrin¹⁶ ist jedoch wirklichkeitsfremd und ebenso wie eine Absolutierung des Untersuchungsgrundsatzes abzulehnen. Weder das Grundgesetz (Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG) noch die Abgabenordnung fordern einen realitätsblinden Gesetzesvollzug. § 88 AO sagt über das Beweismaß überhaupt nichts aus. Die Untersuchungsmaxime erweist sich insoweit nur als ein *negatives Prinzip*¹⁷: Sie verneint die Abhängigkeit der Sachaufklärung vom Parteivortrag (§ 88 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 AO), lässt im Übrigen aber offen, wie die zur Amtsermittlung verpflichtete Behörde die ihr unbekanntes Tatsachen in Erfahrung bringen soll. Nicht nur eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung, sondern bereits eine durchschnittliche Einkommensteuererklärung enthält so viele steuererhebliche Tatsachen, dass der Finanzbeamte sie unmöglich zu seiner vollen Überzeugung feststellen kann. Wollte man dies von ihm ernsthaft verlangen, so wäre er gezwungen, entweder die Beweislastentscheidung zur Regel werden zu lassen oder nur noch einige Fälle ganz genau, die überwiegende Anzahl der Fälle aber überhaupt nicht mehr zu bearbeiten. Beide Verhaltensalternativen sind mit den Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung schlechterdings unvereinbar¹⁸.

Diese Erkenntnis hat sich zuletzt auch bei Klaus Tipke durchgesetzt. In seiner „Steuerrechtsordnung“ spricht er von „Ideal und Realität“ des Steuervollzugs¹⁹. Als Verfassungsideal bezeichnet er einen gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzug i.S.d. § 85 AO. In der Erstauflage formulierte er noch wie folgt:

„Die den Finanzbehörden durch § 85 AO gestellte Aufgabe, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt werden, ist ein Ideal, das der Verfassung entspricht“²⁰.

¹² Siehe bereits Drüen, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 1, 13; gegen die Vorstellung v. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, 2004, 135 ff.

¹³ Nierhaus, Beweismaß und Beweislast, 1989, 478.

¹⁴ Wittmann, StuW 1987, 35 (36); Müller-Franken (FN 12), 279 ff., 305 ff.; im Ausgangspunkt auch zuletzt Jansen, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 30.

¹⁵ Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im

Steuerrecht, 1998, 42 ff.; Müller-Franken (FN 12), 277 ff.

¹⁶ Begriff nach Ahrens, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländ. Belastungsdienst, 2005, 91 ff.

¹⁷ Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, in: Verwaltungsverfahren – Festschrift für den Boorberg Verlag, 1977, 185 (186).

¹⁸ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 184 ff.

¹⁹ Tipke, StRO III² (FN 3), 1404.

²⁰ Tipke, StRO III¹ (FN 5), 1196.

Dieser so umschriebene Steuervollzugsauftrag überfordert allerdings – wie *Klaus Tipke* auch klar erkannt hat – in der Wirklichkeit die Finanzbehörden. Deshalb führt er in der Zweitaufgabe wie folgt fort:²¹

„Mit dem Verlangen der ‚Sicherstellung‘ geht das Gesetz über das den Finanzbehörden Mögliche hinaus. Dass niemand Steuern verkürzt, können Finanzbehörden ebenso wenig sicherstellen, wie Polizei und Justizbehörden sicherstellen können, dass keine strafbaren Handlungen begangen werden. *Impossibilia nulla obligatio*²² gilt nicht nur für Bürger, sondern auch für Behörden. Unmögliches lässt sich rechtlich nicht umsetzen“.

Einige Seiten zuvor fordert er allerdings auch:

„Im Rechtsstaat sollte die Wirklichkeit an das Recht angepasst werden, nicht das Recht an die Wirklichkeit“²³.

Wo sich allerdings die Wirklichkeit nicht an das Recht anpassen lässt, muss das Recht diese Erkenntnis verarbeiten und sich ihrerseits fortbilden, wenn es seine Rechtsgeltung nicht verlieren will. Die vom BVerfG in seinen beiden fundamentalen Entscheidungen zum sog. Vollzugsdefizit erhobene Forderung nach struktureller Vollzugskonsequenz²⁴ ist daher reziprok in umgekehrter Richtung zu ergänzen²⁵: Das materielle Gesetz muss auch so ausgestaltet sein, dass es verfahrensrechtlich überhaupt durchsetzbar ist. *Klaus Tipke* erkennt diesen Zusammenhang²⁶, zieht daraus für das „Ideal“ des Steuervollzugs aber keine Konsequenzen.

Wer das „Ideal“ des Steuervollzugs allein auf die Maxime einer gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung bezieht, verfällt leicht auf den schlichten Zusammenhang: „Egalität verwirklicht sich durch Legalität“²⁷. Daraus ließe sich dann die *Forderung nach unbegrenzter Personalausstattung der Finanzverwaltung* mit unbegrenzten Eingriffsrechten ableiten, damit in jedem Einzelfall in jedem Steuerrechtsverhältnis die Verwirklichung der gesetzlichen Steuerbelastung gewährleistet wird. Ein Zurückbleiben hinter diesem „Ideal“ wäre ein Vollzugsdefizit, wenn auch noch nicht unbedingt ein „strukturelles“. Dies ist aber weder die Vorstellung des Grundgesetzes noch der Abgabenordnung. Zunächst ist das Budgetrecht als garantierte Kernkompetenz der Parlamente²⁸ mit der Folge zu respektieren, dass eine unbegrenzte Personalausstattung der Finanzverwaltung praktisch ausgeschlossen ist. Ein solches „Ideal“ würde aber auch die *Freiheitsgrundrechte* der betroffenen Steuerpflichtigen ausblenden, durch welche die Sachaufklärungsmaßnahmen der Fi-

nanzbehörden beschränkt werden. Eine rechtsstaatlich und freiheitsgrundrechtlich gezähmte Finanzverwaltung kann nicht jederzeit in die Privat- und Betriebssphäre der Bürger und Unternehmen eindringen und sich ohne weiteres zu Kontrollzwecken Informationen beschaffen. Eine solche flächendeckende Vorgehensweise würde ein Heer von Finanzbeamten mit Eingriffsbefugnissen bedeuten, die bis in den Kern der ehelichen und familiären Lebensgemeinschaften hineinreichen. Ein solches „Ideal“ wäre angesichts des unverhältnismäßigen Freiheitseingriffs und seiner Unwirtschaftlichkeit verfassungswidrig. In den steuerlichen Massenverfahren kann die Finanzbehörde der Untersuchungsmaxime a priori nur durch ein am *strukturellen* Kontrollbedürfnis der Fälle ansetzendes Risikomanagement nachkommen. Die finanzbehördliche Sachaufklärung wird generell durch das freiheitsschützende Übermaßverbot mit den Prüfungsfiltern der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Proportionalität beschränkt²⁹. Der freiheitsgrundrechtlichen Dimension des Steuervollzugs widmet *Klaus Tipke* leider weder ein eigenes Kapitel noch spielt sie im Zusammenhang eine tragende Rolle. Im Gesamtwerk der vom Gleichheitssatz her entfalteteten „Steuerrechtsordnung“ kommt sie zu kurz³⁰.

Das von *Klaus Tipke* an den Ausgangspunkt seiner Überlegungen gesetzte „Ideal“ des Steuervollzugs ist damit alles andere als klar. M.E. lässt es sich nicht eindeutig fixieren. Wie ich an anderer Stelle begründet habe, verläuft der Steuervollzug in dem *verfassungsrechtlichen Dreieck* zwischen gesetz-, gleichmäßiger und freiheitsschonender Besteuerung³¹. Das „Ideal“ ist damit kein statischer Parameter, von dem aus ohne weiteres eine Abweichung gemessen werden könnte. Da die Ausgestaltung des Steuervollzugs zwischen mehreren verfassungsrechtlichen Rechtsgütern abwägen muss, handelt es sich vielmehr um einen *Optimierungsauftrag*³². Der „ideale“ Steuervollzug sucht nach einer Ausgestaltung, welche die drei genannten Rechtsgüter der Gesetzmäßigkeit, der Gleichheit und der Wahrung der Freiheitsgrundrechte der Betroffenen zu einem solchen Ausgleich bringt, dass *jedes* der genannten Rechtsgüter zur *höchstmöglichen Verwirklichung* gelangt. Deshalb ist es richtig, wenn § 88 Abs. 2 Satz 1 AO-E die „Grundsätze der Verhältnismäßigkeit“ als Grenze der behördlichen Ermittlungsbefugnisse ausdrücklich nennt.

21 *Tipke*, StRO III² (FN 3), 1416.

22 Scil.: Hervorhebung im Original.

23 *Tipke*, StRO III² (FN 3), 1406.

24 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 115.

25 *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 8 f.

26 *Tipke*, StRO III² (FN 3), 1408, dort FN 12.

27 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, 134.

28 Der in Art. 109 Abs. 1 GG normierte bundesstaatliche Trennungsgrundsatz garantiert den Landesparlamenten politische Autonomie durch Eigenständigkeit und Eigenverantwortung bei der Haushaltswirtschaft, vgl. BVerfG v. 27.5.1992 – 2 BvF 1/88, BVerfGE 86, 148, 264; *Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 109 GG Rz. 41 (Mai 2011) m.w.N.; zur herausragenden Bedeutung der haushaltswirtschaftlichen Eigenverantwortlichkeit der Parlamente s. *Gröpl*, in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 110 GG,

Rz. 5 ff. (Dezember 2001) (zu den Art. 110 GG im Wesentlichen entsprechenden Art. der Landesverfassungen s. dort unter Rz. 194 ff.); *Heun*, in: Dreier, GG, Bd. III, 2. Aufl. 2008, Art. 109 GG Rz. 14; BayVerfGH v. 17.11.1994 – Vf. 96-IX-94 u.a., DVBl. 1995, 419, 425.

29 Dazu *Seer* (FN 18), 288 ff.

30 Dem formellen Übermaßverbot widmet *Tipke*, StRO I² (FN 3), 205-207, nur wenige knappe Seiten. Dem Datenschutz und Steuergeheimnis steht er eher distanziert-kritisch gegenüber (a.a.O., 208-225). Dem materiellen Übermaßverbot misst er unter Ablehnung des sog. Halbteilungsgrundsatzes nur eine eher geringe Bedeutung zu (a.a.O., 417-468).

31 *Seer* (FN 18), 296 ff.; *ders.* (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 13 ff.

32 Dem folgt auch *Jansen* (FN 14), 224 ff., wo er von einem „Optimierungsmodell“ spricht.

Der Optimierungsauftrag richtet sich sowohl an den Gesetzgeber als auch an die Verwaltung. Beide Gewalten genießen dabei eine beachtliche Gestaltungsfreiheit³³. Die Rechtsprechung überprüft deren Akte dagegen nur an *Erträglichkeitsgrenzen*. Aus der Sicht des Freiheitsgrundrechtsschutzes bildet eine solche Erträglichkeitsgrenze das *Übermaßverbot*. Zur Wahrung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung lässt sich das *Untermaßverbot* als Kennzeichnung einer *unverhältnismäßigen staatlichen Zurückhaltung* verwenden. Eine solche liegt unter Rezeption der Rechtsprechung des BVerfG³⁴ etwa vor, wenn *strukturelle Vollzugshindernisse* errichtet worden sind, welche die Umsetzung der normativen Belastungsentscheidung vereiteln. *Klaus Tipke* verteidigt die Rechtsprechung des BVerfG gegen die in der Literatur geäußerte Kritik³⁵ und fordert ihre Ausdehnung über die bereits in der Gesetzgebung angelegten Vollzugsdefizite hinaus auch auf rein tatsächliche Vollzugsdefizite der Finanzverwaltung (so etwa auch aufgrund mangelnder Personalausstattung). Auch hier kann es m.E. allerdings nur um die Überschreitung einer Erträglichkeitsgrenze gehen, wenn die Finanzverwaltung etwa eine Verwaltungsvorschrift erlässt, die generell einen gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzug vereitelt. Für die Frage einer unzureichenden Personalausstattung wird man den Gerichten allenfalls ein Recht zur Evidenzkontrolle zubilligen können. Es stellt sich zudem die – von *Klaus Tipke* nicht beantwortete – Frage nach den Rechtsfolgen.

Der Untersuchungsgrundsatz fordert von der Finanzbehörde damit nicht, jeden einzelnen Steuerfall nach Art eines Untersuchungsrichters auszuermitteln. Das Untermaßverbot ist erst verletzt, wenn die Finanzbehörde für die Besteuerung erheblichen Sachverhalten nicht nachgeht, die sich ihr nach den Umständen des Einzelfalls *ohne weiteres hätten aufdrängen müssen*. Das Untermaßverbot verlangt gem. § 85 Satz 2 AO von den Finanzbehörden, zur Sicherstellung der Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug ein *Verifikationssystem* einzuführen und vorzuhalten, das *strukturell* der Gefahr von Steuerverkürzungen wirksam begegnet. Als „Treuhanderin von Gemeinwohlinteressen“ trägt die Finanzbehörde die (im Untersuchungsgrundsatz dokumentierte) *Letztverantwortung* für die materielle Richtigkeit der Sachaufklärung. Positiv lässt sich dem Untersuchungsgrundsatz für die Finanzverwaltung im Sinne dieser Letztverantwortung nur die Aufgabe ent-

nehmen, für eine *strukturelle Verifikation* der Angaben der Stpfl. zu sorgen³⁶. Dem will § 88 Abs. 5 AO-E durch die ausdrückliche gesetzliche Implementierung von Risikomanagementsystemen³⁷ nachkommen (dazu unten III.2.). Diese Erweiterung beseitigt eine gewisse gesetzliche Steuerungsschwäche und ist ausdrücklich zu begrüßen.

3. Nur eingeschränkte Anwendbarkeit des Wirtschaftlichkeitsprinzips

Nicht gelungen ist es dagegen, in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E für die Entscheidung über Art und Umfang der finanzbehördlichen Ermittlungen ohne weiteres berücksichtigungsfähige Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte anzuführen. Dieser Hinweis kann bei isolierter Lesart die Verwaltungssteuerung vernebeln und zu einer mit den Grundprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbarenden Verwaltung verleiten. Zwar ist das angesprochene Wirtschaftlichkeitsprinzip der öffentlichen Haushaltswirtschaft als *Prinzip des schonenden Umgangs mit steuerfinanzierten Ressourcen* durchaus immanent³⁸. In Ausübung ihres Ermessens zur Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs ist die Finanzverwaltung deshalb berechtigt, ja sogar verpflichtet, Aspekte der Verwaltungsökonomie in ihre Abwägungsentscheidung einzubeziehen³⁹. Die Exekutive verfügt über ihre sachlichen und persönlichen Mittel nur als Treuhänderin der Allgemeinheit und hat sie deshalb so einzusetzen, dass sie etwas *bewirken* (s. auch §§ 156 Abs. 2, 281 Abs. 3 AO)⁴⁰. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG nimmt demgemäß für die Delegation von Zuständigkeiten des Steuervollzugs ausdrücklich auf Effizienzgesichtspunkte Bezug, so dass die *Verwaltungseffizienz* hier sogar zum *verfassungsimmanenten Ziel* wird⁴¹. In Übereinstimmung mit dem ökonomischen Begriffsverständnis besagt das Effizienzprinzip, dass von allen erreichbaren Alternativen diejenige auszuwählen ist, die den größten Nettonutzen erbringt⁴². § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E lässt aber offen, wie dies zu geschehen hat.

Unter Hinweis auf eine ältere Entscheidung des BVerfG⁴³ will die Begründung des Referentenentwurfs das Wirtschaftlichkeitsprinzip dahingehend verstehen, dass für die Aufklärungsintensität auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden kann⁴⁴. Da-

33 Seer (FN 18), 297 f.

34 Siehe oben FN 24.

35 Tipke, StRO III² (FN 3), 1461 ff. (zu Funke, Gleichbehandlungsgrundsatz und Verwaltungsverfahren, AöR Bd. 132 [2007], 168 ff.).

36 Nach Jansen (FN 14), 30 ff., muss sich die Finanzbehörde ein „eigenes Bild“ vom steuerrelevanten Sachverhalt machen. Zugleich weist aber auch er richtig darauf hin, dass dies keine Pflicht zur Verifikation der Angaben des Stpfl. in jedem Einzelfall, sondern nur eine *strukturelle Verifikation* bedeuten kann.

37 Die von Tipke, StRO III² (FN 3), 1479, geäußerte Kritik an (auch von mir) verwendeten Anglizismen wie „Compliance“, „Risikomanagement“, „E-Government“ ist unberechtigt, da diese Begriffe mittlerweile im internationalen Sprachgebrauch üblich sind und mit ihnen ein gewisser Bedeutungsgehalt verbunden wird. § 88 Abs. 5 AO-E trifft

diese Kritik zudem nicht, weil in Satz 1 der Begriff „Risikomanagementsystem“ in deutscher Sprache (§ 87 AO) auf m.E. nachvollziehbare Weise definiert wird.

38 Siehe Schmidt-Abmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2. Aufl. 2006, 317 ff.

39 Seer, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 17.

40 Siehe BVerfG-Beschl. v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 ff.; Berg, Zur Untersuchungsmaxime im Verwaltungsverfahren, Die Verwaltung, Bd. 9 (1976), 161, 182.

41 Seer/Drüen, in: Kluth (Hrsg.), Föderalismusreformgesetz, 2007, Art. 108 GG Rz. 31.

42 Simon, Das Verwaltungshandeln – Eine Untersuchung der Entscheidungsvorgänge in Behörden und privaten Unternehmen, 1955, 111 ff.; v. Arnim, Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip, 1988, 47.

43 BVerfG v. 20.6.1973 – 1 BvL 9-10/71, BVerfGE 35, 283, 294.

44 Siehe Referentenentwurf (FN 2), 74.

mit übernimmt die Begründung die im Anwendungserlass zu § 88 AO Nr. 1 Abs. 2 Satz 3⁴⁵ seit Jahren enthaltene Wendung und will sie nun offenbar einfachgesetzlich abstützen. Gegen eine derartige „ökonomische“ Ausrichtung des Steuervollzugs hat sich *Klaus Tipke* von jeher mit Verve ausgesprochen⁴⁶. Seine Kritik ist und bleibt berechtigt. Ein „ökonomischer Gesetzesvollzug“ rechtfertigt jedenfalls *kein wirtschaftliches Maximalprinzip*⁴⁷, das darauf ausgerichtet ist, mit einem begrenzten Verwaltungsaufwand einen *höchst-möglichen fiskalischen Ertrag* zu erzielen. Die Intention des Staates, Einnahmen zu erzielen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO), ist zwar *Motiv* der Steuergesetzgebung und kennzeichnet die finanzpolitische Aufgabe der Steuergesetze. Dieser sog. *Fiskalzweck* gibt aber weder ein Maß für die Auslegung noch für den Vollzug des Gesetzes⁴⁸. Das Ertragsinteresse des Staates ist kein eigenständiges Rechtsgut, das über die Anwendung der Steuergesetze, die der Finanzierung des Staatshaushalts dienen, hinausreichen könnte. Das quantitative steuerliche Ergebnis bleibt lediglich ein *Reflex* behördlicher Kontrolle⁴⁹. Versucht die Finanzverwaltung, mit dem vorhandenen Personal in der zur Verfügung stehenden Zeit möglichst viel „hereinzuholen“, so wendet sie das Recht ohne innere Rechtfertigung *ungleich* an und verstößt gegen den Gleichheitssatz⁵⁰. Dies zeigt sich besonders bei der nach wie vor einseitig nach Größenklassen orientierten Auswahl von Betriebsprüfungsfällen⁵¹.

Die vorgeschlagene Ergänzung in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E ist unscharf, weil sie das Wirtschaftlichkeitsprinzip schlicht additiv zusätzlich neben den „Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Rechtmäßigkeit“ aufführt, ohne deren Beziehung zueinander zu verdeutlichen. Sie fällt damit hinter den zwischenzeitlich erreichten Diskussionsstand zurück⁵². So hat schon auf der 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft der Steuerabteilungsleiter im Bayerischen Staatsministerium für Finanzen *Eckehard Schmidt* im Jahre 2007 den eingeleiteten Paradigmenwechsel wie folgt formuliert:⁵³

„Bisher stand das *fiskalische*⁵⁴ Ausfallrisiko im Vordergrund: Sowohl die GNOFÄ⁵⁵ als auch die Größenklasseneinteilung für Zwecke der Betriebsprüfung stellen vorwiegend auf die finanzielle Bedeutung des Steuerfalls ab. Dieser konventionelle Ansatz beschreibt sicher einen wichtigen Aspekt: Wenn es bei einem finanziell gewichtigen Fall zu Unregelmäßigkeiten kommt, ist der Schaden meist groß. Er sagt aber nichts zu einer anderen, ebenso wichtigen Dimension des

Ausfallrisikos: Wie hoch nämlich im Einzelfall die Wahrscheinlichkeit ist, dass es zu solchen Unregelmäßigkeiten kommt.

Gerade diese einseitige Ausrichtung am fiskalischen Risiko hat auch die Kritik der Wissenschaft hervorgeufen: Es gibt eben keinen Erfahrungssatz, dass die Steuererklärungen ‚kleiner‘ Steuerpflichtiger grundsätzlich richtiger sind als die der ‚Großen‘.

Hier setzen nun die innovativen Versuche an, den Steuerwiderstand im Einzelfall und damit das *individuelle* Ausfallrisiko zu bestimmen: Hierfür bedarf es auf den betreffenden Steuerpflichtigen bezogener Risikomerkmale.“

Verwaltungsökonomie (Effizienz) ist kein von außen in das Recht einfließendes, selbständiges Gut, sondern kann nur *innerhalb des Rechts* stehen⁵⁶. Effizienz bezeichnet danach einen *optimierten Verwirklichungsgrad* der in Verfassung und Gesetz vorgegebenen *Handlungsziele* der Verwaltung⁵⁷. Verwaltungseffizienz deckt sich also mit dem an die Adresse der Verwaltung gerichteten Gesamtauftrag des „möglichst schonenden Ausgleichs“ zwischen den im Einzelfall betroffenen Rechtsgütern. Gleichmäßiger Gesetzesvollzug verlangt aber keine Kontrolle entsprechend dem quantitativen Ergebnis, sondern entsprechend dem *Kontrollbedürfnis*⁵⁸. Die fiskalische Bedeutung der Fälle wird am Maßstab des Kontrollbedürfnisses nur insoweit relevant, als aufgrund einer gesteigerten Fallkomplexität eine gewisse Korrelation zwischen Umsatz- bzw. Einkunftsgrößen einerseits und dem Fehlerrisiko andererseits besteht. Dieser Zusammenhang kann zwar eine gewisse Gewichtung zugunsten der Kontrollintensität fiskalisch bedeutender Steuerfälle, die eine größere Komplexität aufweisen, rechtfertigen⁵⁹. Die fiskalische Größe bleibt aber auch dann nur eines von mehreren Kriterien, die eine verstärkte Kontrolle indizieren. Damit verträgt es sich, wenn § 88 Abs. 5 Satz 2 AO-E den „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit“ im Zusammenhang mit der Einrichtung von Risikomanagementsystemen, die nach Satz 1 der gleich- und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung dienen sollen, nennt. Das in § 88 Abs. 3 Satz 2 AO-E für gruppenbezogene Weisungen ebenfalls genannte Wirtschaftlichkeitsprinzip ist im Zusammenhang mit dem nach § 88 Abs. 3 Satz 1 AO-E übergeordneten Zweck, der Gewährleistung eines zeitnahen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze, zu lesen: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip dient funktional der Verwirklichung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteue-

45 Siehe BMF v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290, 357.

46 Zuletzt *Tipke*, StRO III² (FN 3), 1440 ff.

47 Siehe dazu nur v. *Amim* (FN 42), 19 f.

48 *Vogel*, in: FS Döllerer, 1988, 677, 687; *Drüen*, in: FS Kruse, 2001, 191, 204 f.

49 *Seer*, FR 1997, 553, 561; a.A. aber *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, Steuerehrlichkeit, Sachverhaltsverantwortung und Kontrolle, 2009, 245.

50 Übereinstimmend bereits *Tipke*, StRO III¹ (FN 5), 1219 f.; *Kruse*, DStJG Bd. 18 (1995), 115, 120; kritisch auch *Leisner*, StuW 2007, 241, 247 f.

51 Zur aktuellen Kritik s. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 193 AO Tz. 41 ff. (Oktober 2013).

52 Darauf weisen *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487, 489, richti-

gerweise hin.

53 *Schmidt*, DStJG Bd. 31 (2008), 37, 43.

54 Scil.: Hervorhebungen im zitierten Original.

55 Gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391 („GNOFÄ 1997“).

56 *Häberle*, Effizienz und Verfassung, AöR Bd. 98 (1973), 625, 631; s. auch *Siekman*, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 114 GG Rz. 14.

57 Siehe v. *Mutius*, NJW 1982, 2150, 2152; *Wahl*, VVDStRL Bd. 41 (1983), 151, 188; *Pietzcker*, VVDStRL Bd. 41 (1983), 193, 196 f.

58 *Tipke*, StRO III² (FN 3), 1460 ff.

59 *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 511 f.

zung im Gesamtvollzug, steht aber nicht eigenständig neben diesen beiden Prinzipien.

III. Einführung automatischer Steuerveranlagungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen

1. Automatische Steuerveranlagung nach § 88 Abs. 6, § 118a AO-E

a) Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs

Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens soll erreichen, dass sich die Finanzbehörden in jeder Stufe des Besteuerungsverfahrens auf die Bearbeitung *tatsächlich prüfungsbedürftiger* Fälle konzentrieren können. Um dieses Ziel zu erreichen, bedarf es unter den Bedingungen begrenzter personeller Verwaltungsressourcen einer deutlich wachsenden Zahl von Steuerveranlagungen, die automatisch durchgeführt werden. Eine derartige Neuorientierung der Steuerveranlagung habe ich vor mehr als 12 Jahren in dieser Zeitschrift vorgeschlagen⁶⁰ und an anderer Stelle unter dem Paradigmenwechsel „vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung“ wiederholt⁶¹. Klaus Tipke hat das Reformkonzept holzschnittartig im III. Band der „Steuerrechtsordnung“ dargestellt und gewürdigt⁶². Er zeigt sich skeptisch und wendet gegen eine Selbstveranlagung ein, dass dem Steuererklärungsspflichtigen nur die Angaben von Tatsachen und keine Steuerrechtskenntnisse abverlangt werden könnten. Bei der Selbstveranlagung müsse der Steuerpflichtige dem Finanzamt aber auch das Recht liefern⁶³. Wie die drucktechnische Hervorhebung zeigt, sieht er dies mit Argwohn:

„Selbstveranlagung ist eine teilweise Entstaatlichung der Besteuerung – zur Entlastung der Steuerbehörden. Die Steuerlast beruht aber nicht auf einer Selbstverpflichtung der Steuerbürger; sie ist eine vom Staat auferlegte Last. Daher ist die Selbstveranlagung keine Selbstverständlichkeit.“

Beide Kritikpunkte bedürfen der Reflektion. Spätestens seit der Einführung der AO 1977 ist die „Entstaatlichung der Besteuerung“ millionenfacher Alltag. Auf dem Vorbild des § 100 Abs. 2 RAO fußend begleitete die AO 1977 die fortschreitende Automation durch die Möglichkeit eines umfassenden Vorbehalts der Nachprüfung des § 164 AO. Gleichzeitig schuf der Gesetzgeber die verfahrensrechtliche *Rechtsform der Selbstveranlagung* in Gestalt der sog. *Steueranmeldung*. Die Steueranmeldung setzt die Selbstveranlagung um und besitzt eine Doppelfunktion, indem sie die Steuererklärung mit den Wirkungen einer Steuerfestsetzung nach § 168 Satz 1 AO verbindet. Durch die *Fiktion eines Steuerbescheides*, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht, schafft die AO eine Rechtsform, welche die Idee einer kontrollierten Selbstregulierung im Verfahren längst abbildet.

Damit hat die AO 1977 den verfahrensrechtlichen Schritt in einen *selbstregulierenden Steuervollzug* be-

reits vollzogen: Der Steuerpflichtige erklärt nicht nur die Besteuerungsgrundlagen, sondern setzt zugleich die Steuer fest, erledigt damit das Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren in einem Arbeitsgang. In letzter Konsequenz schafft er zugleich den Vollstreckungstitel gegen sich selbst! Zugleich rationalisiert die Verwaltungsaktfiktion das Verfahren bis hin zur Möglichkeit des Einspruchs, den der Anmeldende gegen den selbstgeschaffenen fiktiven Steuerbescheid einlegen kann. Die von Otto Mayer geprägte Handlungsform des Verwaltungsakts (§ 118 AO) hat sich so in weiten Bereichen des Besteuerungsverfahrens gewandelt, da es zu einer Selbstregulierung durch die Steuerpflichtigen kommt. Denn in diesen Bereichen sagt nicht mehr die Behörde dem Bürger, was rechtens ist, sondern umgekehrt zunächst der Bürger der Behörde, die ihn aber bei dieser Selbstregulierung hoheitlich kontrolliert.

Es kann nicht gesagt werden, dass dies der seltene Ausnahmefall ist und der hoheitliche Steuerbescheid das Steuerrechtsverhältnis dominiert. Es ist bereits heute eher umgekehrt. Literarisch wenig beachtet wird mehr als 2/3 des gesamten Steueraufkommens durch Akte der Selbstregulierung erbracht, insbesondere bei:⁶⁴

- der Umsatzsteuer (Vor Anmeldung u. Jahreserklärung),
- den besonderen Verbrauchsteuern (Alkohol-, Tabak-, Kaffeeesteuern),
- den Energie- und Stromsteuern,
- der Luftverkehrssteuer,
- der Kernbrennstoffsteuer,
- der Lohnsteuer,
- der Kapitalertragsteuer,
- der Bauabzugsteuer,
- der Aufsichtsratssteuer,
- der Abzugsteuer für Steuerausländer,
- der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer,
- den Wettsteuern.

Auf eine bemerkenswert geräuschlose Weise wird so das Gros des Steueraufkommens von Steuer(entrichtungs-)pflichtigen im Wege von Selbstveranlagungen erbracht (errechnet und bezahlt), so dass sich der staatliche Ermittlungsauftrag allein auf die Überwachung dieser Personen und Unternehmen beschränkt. Darin, dass die Steuern nicht einseitig-hoheitlich vom Staat festgesetzt und begetrieben, sondern – allerdings auf staatlichen Druck hin – von den Bürgern und Unternehmen aus der Mitte der Gesellschaft selbstregulierend erbracht werden, vermag ich keinen Nachteil zu erkennen. Ganz im Gegenteil, es stellt sich hier nur die Frage, ob der Staat ausreichend viel getan hat, um diese Selbstregulierung den Beteiligten möglichst bequem zu machen oder wenigstens zu erleichtern. Auch darf nach der Rechtfertigung ei-

60 Seer, StuW 2003, 40, 45 ff.

61 Seer (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 31 ff.; Seer, FR 2012, 1000, 1002 ff.; zuletzt Seer, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, in: DWS Symposium 2014 (FN 11), 7 ff.

62 Tipke, StRO III² (FN 3), 1475 ff.

63 Tipke, StRO III² (FN 3), 1479 f.

64 Siehe die Aufzählung von Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 167 AO Rz. 3 (November 2010).

ner entschädigungslosen Sozialpflicht ebenso gefragt werden wie umgekehrt nach der Rechtfertigung einer Gebührenpflicht für staatliche Auskünfte. Darüber hinaus hat der Selbstregulierungsprozess aber längst Einzug in die übrige Steuerveranlagungspraxis gehalten. Angesichts der jährlich zu verarbeitenden Verfahrensmassen können Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen nur in einem sehr geringen Umfang manuell geprüft werden. Deshalb handelt es sich bei den heutigen „hoheitlichen“ Steuerveranlagungen *faktisch um Selbstveranlagungen*, die nur einer *eingeschränkten manuellen Kontrolle* unterliegen⁶⁵. Davor kann ein verantwortungsvoller Gesetzgeber nicht die Augen verschließen.

Auch unter der derzeitigen Geltung der AO 1977 ist es keineswegs so, dass der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung den Finanzbehörden nur den Sachverhalt gibt und die Behörde ihm dann das Recht („da mihi factum, dabo tibi ius“). In jeder Steuererklärung wird dem Erklärenden vielmehr zugleich ein Subsumtionsakt abverlangt, weil er die *steuerliche Relevanz* der sich hinter den eingetragenen Zahlen verbergenden Sachverhalte vorab beurteilen muss. Seine Steuererklärung beinhaltet damit bereits heute nicht nur „facta“, sondern „facta et ius“. Der einzige Schritt, der hinzukommt, ist die Berechnung der Steuer als Rechenvorgang, den heute die für die Erstellung elektronischer Steuererklärungen verwendeten Rechenprogramme ohne weiteres leisten können.

b) Keine Ausweitung der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit

Gegen ein automatisches Selbstveranlagungssystem wird eingewandt, dass es den Bürgern die Verantwortung nicht nur für die Sachverhaltsermittlung, sondern auch für die Berechnung des Steuerbetrages auferlege. Nun sei der Steuerpflichtige nicht nur für die vollständige und wahrheitsgemäße Offenbarung der steuererheblichen Tatsachen, sondern auch für die richtige Rechtsanwendung verantwortlich. Dadurch ergebe sich eine erhebliche Ausweitung der Strafbarkeitszone zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Jedoch kann sich der Steuerpflichtige bereits heute nicht uneingeschränkt auf die Vertretbarkeit seiner Rechtsauffassung berufen. So darf er nach der BGH-Rechtsprechung nicht unter Berufung auf seine eigene, ihm günstige Rechtsansicht bestimmte Tatsachen in der Steuererklärung verschweigen, die aus dem durch eine abweichende Rechtsansicht geprägten *Empfängerhorizont der Finanzbehörde entscheidungserheblich* sind⁶⁶. Dort, wo der Steuerpflichtige erkennen kann, dass die Finanzbehörde bestimmte Tatsachen aufgrund einer von ihr formulierten Rechtsauffassung für erheblich hält, darf er sie in seinem formalisierten Subsumtionsvorschlag nicht einfach übergehen, sondern muss der Finanzbehörde diese Tatsachen offen-

baren. Dies bedeutet im Ergebnis, dass der Steuerpflichtige zwar im Erklärungsvordruck eine Zahl zugrunde legen darf, die seiner Rechtsansicht bzw. seinem Subsumtionsergebnis entspricht. Er muss aber zugleich der Finanzbehörde die Chance geben, die Berechtigung seiner Rechtsansicht zu prüfen. Dies mag folgendes einfache Beispiel verdeutlichen:

Der Steuerpflichtige darf keinen Werbungskostenbetrag in Höhe von 3.000 € ohne weiteren Kommentar in seiner Steuererklärung geltend machen und später auf Nachfrage des Finanzamts erklären, er sei der Auffassung, dass all seine Straßenanzüge Werbungskosten seien, da er diese nur in seiner beruflichen Sphäre trage. Dies wäre eine Steuerhinterziehung, da er einer klaren Rechtsauffassung der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis widersprochen und dies nicht nach außen hin deutlich gemacht hätte. Um keine Missverständnisse entstehen zu lassen: Es kann jede Rechtsauffassung vertreten werden, sie muss aber für den Empfänger sichtbar werden. Auf das Beispiel bezogen bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung in einer Anlage aufführen müsste, dass er 3.000 € als Werbungskosten unter der Position „Aufwendungen für ausschließlich beruflich genutzte Straßenanzüge“ geltend macht. Wenn dies von einem Risikomanagementsystem nicht beanstandet und deshalb aus der entsprechenden Steuerfestsetzung ein Steuerschaden resultieren würde, wäre es gleichwohl noch keine Steuerhinterziehung.

Der für den Steuerpflichtigen erkennbare Empfängerhorizont der Finanzbehörde darf dabei jedoch nicht auf Spekulationen beruhen, sondern muss eine *Entäußerung in die Außenwelt* gefunden haben⁶⁷. Deshalb ist zum einen auf die Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung abzustellen, sofern sie im *Bundessteuerblatt Teil I* veröffentlicht worden sind. Verwaltungsvorschriften erlangen damit ungeachtet ihrer Funktion, durch ihre innerdienstliche Verbindlichkeit einen gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, auch eine im Außenverhältnis wirkende *Schutzfunktion*: Die (frühzeitige) Stellungnahme der Exekutive zwingt den Steuerpflichtigen trotz aller Formalisierung in den Erklärungsvordrucken zu einem *Erklärungsverhalten mit offenem Visier*. Zum anderen wird der Empfängerhorizont der Finanzbehörde durch die im *Bundessteuerblatt Teil II* veröffentlichten und nicht mit einem Nichtanwendungserlass gebannten Entscheidungen des BFH konkretisiert. Denn hierdurch hat der Bundesminister der Finanzen – wengleich ohne Bindungswirkung – zum Ausdruck gebracht, dass diese Judikate bei der Bearbeitung gleichgelagerter Fälle allgemein angewendet werden sollen⁶⁸. Beides zusammen ergibt einen „*typisierten Empfängerhorizont*“ der Finanzbehörde, der vom Steuerpflichtigen nicht einfach ignoriert werden darf. Soweit der Empfängerhorizont des Finanzamtes allerdings nicht dergestalt vorab konkretisiert ist, bleibt es dem Steuer-

65 Zur Entwicklung einer faktischen Selbstveranlagung s. Seer, StuW 2003, 40, 42 f.

66 BGH v. 19.12.1990 – 3 StR 90/90, BGHSt 37, 266, 284 f.; BGH v. 15.11.1994 – 5 StR 237/94, wistra 1995, 69; BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99, wistra 2000, 137, 139; zum Problemerkis s. Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler

(FN 64), § 370 AO Rz. 86 (November 2013); Ransiek, in: Kohlmann, Strafsteuerrecht, § 370 AO Rz. 237 ff. (Juni 2012).

67 Siehe Seer/Krumm, DStR 2013, 1814, 1816.

68 BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190.

pflichtigen unbenommen, seine Rechtsansicht bis zur Grenze evidenter Unvertretbarkeit in der Steuererklärung ohne besondere Erläuterungen umzusetzen.

Diese Demarkationslinie verschiebt sich durch eine Selbstveranlagung nicht weiter zu Lasten des Steuerpflichtigen. Bei der Selbstveranlagung kann der Steuerpflichtige ebenfalls *jede vertretbare, ihm günstige Rechtsauffassung* zugrunde legen. Weicht diese allerdings von dem nach außen hin verlautbarten „*typisierten Empfängerhorizont*“ der Finanzverwaltung ab, muss die Abweichung *kennlich gemacht* werden. Nur so ist es der Finanzbehörde überhaupt möglich, die abweichende Rechtsauffassung zu prüfen. Trägt der Steuerpflichtige in eine entsprechende (elektronische) Anlage die „Divergenz“ oder „unsichere Position“ ein, hat er seiner Mitwirkungspflicht – wie bisher auch – Genüge getan. Eine Ausdehnung des Strafbarkeitsrisikos findet dann nicht statt. Letztlich bleibt damit als Einwand nur, dass das geltende Steuerrecht so kompliziert ist, dass die Steuerklärungspflicht von Steuerlaien ohne die Unterstützung von Steuerberatern nicht erfüllt werden kann. Dieser Befund ist aber unabhängig von einer Selbstveranlagung. Dasselbe gilt für die folgende drucktechnisch hervorgerufene Kritik *Tipkes*⁶⁹:

„Gesetze sind nur so viel Wert wie ihr Vollzug. Aber umgekehrt gilt auch: Ungerechte materielle Steuergesetze werden durch effizienten Vollzug nicht zu gerechten Gesetzen. [...] Den Steuervollzug auf Effizienz hin zu reformieren, die besonders reformbedürftigen materiellen Gesetze aber in ihrem mangelhaften Zustand zu belassen, heißt: das Pferd am Schwanz aufzäumen.“

Diesen Aussagen will ich nicht widersprechen. Allerdings ist auch nicht behauptet worden, dass Selbstveranlagung und Risikomanagement die Probleme unseres materiellen Steuerrechts lösen könnten. Mängel des materiellen Steuerrechts sollten uns aber auch nicht daran hindern, über eine Reform des Steuerverfahrens konstruktiv nachzudenken. Beides muss angegangen werden.

c) Automatische Steuerveranlagung statt Selbstveranlagung

Der Referentenentwurf sieht für die genannten direkten Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) jedoch keine Selbstveranlagung durch Steueranmeldung i.S.d. §§ 167, 168 AO vor. Vielmehr eröffnet er nur die Möglichkeit einer *vollautomatisierten* Steuerfestsetzung (s. den Text des § 88 Abs. 6 AO-E, zit. oben unter II.1.). Dies bedeutet, dass sich zwar – wie bei einer Selbstveranlagung – vor Erlass des Bescheides kein Finanzbeamter die (elektronisch) eingehende Steuererklärung ansieht. Jedoch braucht der Steuerpflichtige – anders als bei einer Steueranmeldung – den Steuerbetrag nicht selbst zu berechnen. Der Rationalisierungs- und Beschleuni-

gungseffekt tritt bei der automatisierten Veranlagung ebenso wie bei der Selbstveranlagung ein, weil sie automatisch auf der Grundlage der mit der Steuererklärung übermittelten und der sonstigen bereits auf dem Server der Finanzbehörde gespeicherten Daten ergeht⁷⁰. § 88 Abs. 6 AO-E ist dabei in der Zusammenschau mit § 118a AO-E zu sehen, der den folgenden Wortlaut hat⁷¹:

§ 118a AO-E

(1) Soweit es gesetzlich zugelassen ist, können Verwaltungsakte auch ausschließlich automationsgestützt erlassen werden. In diesem Fall gilt die Willensbildung über den Erlass des Verwaltungsakts und über seine Bekanntgabe im Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung als abgeschlossen.

(2) Absatz 1 gilt für die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung eines Verwaltungsakts entsprechend.

§ 118a AO-E stellt zunächst klar, dass es sich auch bei einem automatischen Steuerbescheid um einen Verwaltungsakt handelt. Anders als bei der Steueranmeldung wird aber kein Verwaltungsakt fingiert. Denn es ist nicht die Steuererklärung, der nach § 168 Satz 1 AO etwa bereits die Wirkung einer Steuerfestsetzung (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) beigemessen wird. Vielmehr ergeht auf der Basis der Steuerklärung, ggf. unter Ergänzung weiterer vorhandener digitaler Daten, noch ein davon zu unterscheidender *hoheitlicher* Steuerbescheid. Die volle Automation ändert nichts daran, dass es sich um eine verwaltungsrechtliche Willenserklärung der Finanzbehörde handelt⁷². Der antizipierte Handlungs-, Regelungs- und Bekanntgabewille der Finanzbehörde hat seinen Ausdruck bereits in der *Vorprogrammierung* des Datenverarbeitungssystems erfahren. § 118a Abs. 1 Satz 2 AO-E legt nur den Abschluss des Willensbildungsprozesses auf den Zeitpunkt der maschinellen Verarbeitung. Dieser Zeitpunkt besitzt eine Bedeutung für das Merkmal des „nachträglichen Bekanntwerdens“ von Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 AO. Diese Korrekturvorschrift besitzt auch bei einem vollautomatischen Steuerbescheid ihre Relevanz, weil dieser – anders als die Steueranmeldung i.S.d. § 168 AO – nicht bereits kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. § 88 Abs. 6 AO-E lässt es allerdings zu, dass auch Nebenbestimmungen automatisch beigestellt werden, soweit diese durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet sind. Da der Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. § 164 AO von der Rechtsprechung und h.M. als unselbständige Nebenbestimmung nach § 120 Abs. 1 AO qualifiziert wird⁷³, wäre es möglich, dass oberste Finanzbehörden vollautomatisierte Steuerbescheide generell oder nur fallgruppenorientiert automatisch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen.

Auch in einem vollautomatisierten Veranlagungsverfahren muss es dem Steuerpflichtigen möglich sein, in seiner Steuererklärung eine von der Verwaltungsauf-

69 *Tipke*, StRO III² (FN 3), 1482.

70 Zum Konzept der automatisierten Veranlagung s. *Seer*, in: Lang/Eilfort (Hrsg.), *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013, 183 f.

71 Referentenentwurf (FN 2), 15.

72 Zur Qualität eines Verwaltungsakts als sowohl selbst- als auch fremdverpflichtende verwaltungsrechtliche Willenserklärung s. *Seer* (FN 18), 96 ff.

73 Siehe *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 51), § 164 AO Tz. 24 (Mai 2014).

fassung abweichende Rechtsauffassung zu vertreten, ohne sich damit strafbar zu machen (s. vorstehend unter 1.b)). Deshalb erwähnt der Referentenentwurf in seiner Begründung explizit, dass der Steuerpflichtige durch Ausfüllen sog. Freifelder ausdrücklich um eine nähere Prüfung bestimmter Sachverhalts- oder Rechtsfragen bitten oder von einer Verwaltungsauffassung abweichen kann⁷⁴. In diesen Fällen soll nach § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO-E der Fall als prüfungsbedürftig ausgesteuert werden und personell bearbeitet werden.

§ 88 Abs. 6 Satz 2 AO-E erstreckt die Möglichkeit einer Vollautomatisierung (d.h. ohne zusätzliche personelle Handlung eines Finanzbeamten) auch auf die Fälle der Berichtigung (§ 129 AO) und der Aufhebung/Änderung (§§ 172ff. AO), soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall personell zu bearbeiten. Weiterhin können auch mit den Steuerfestsetzungen verbundene Verwaltungsakte (z.B. die Festsetzung von Annexsteuern [Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer], Zinsen oder Verspätungszuschlägen) erlassen bzw. berichtigt (§ 129 AO), aufgehoben/geändert (§§ 172ff. AO), zurückgenommen (§ 130 AO) oder widerrufen (§ 131 AO) werden. § 118a Abs. 2 AO-E stellt klar, dass es sich in diesen Fällen auch um automatische Verwaltungsakte handelt. Ergänzend schlägt der Referentenentwurf zwei zusätzliche Korrekturatbestände vor (§§ 173a, 175 b AO-E), auf die noch gesondert eingegangen wird.

2. Automatisierte Verifikation der Steuerfestsetzungen durch Risikomanagementsysteme

Ein vollautomatisiertes Veranlagungsverfahren entspricht nur dann den verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn es durch ein effizientes Kontrollsystem abgesichert wird⁷⁵. Die Untersuchungsmaxime wird letztlich zur *strukturellen Verifikationsmaxime*⁷⁶. Der Referentenentwurf definiert das Risikomanagement wie folgt:⁷⁷

„Risikomanagement besteht aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen“.

Das Ziel des eingesetzten Risikomanagements soll sein⁷⁸,

- Steuerverkürzungen zu verhindern und damit präventiv zu wirken,
- gezielt Betrugsfälle aufzudecken, zumindest aber die Chancen ihrer Aufdeckung deutlich zu erhöhen,
- die personelle Fallbearbeitung durch eine risikoorientierte Steuerung der Bearbeitung zu optimieren,
- die Bearbeitungsqualität durch Standardisierung der Arbeitsabläufe bei umfassender IT-Unterstützung nachhaltig zu verbessern und

- qualitativ hochwertige Rechtsanwendung durch bundeseinheitlich abgestimmte Vorgaben gleichmäßig zu gestalten.

§ 88 Abs. 5 Satz 3 AO-E vertraut allerdings nicht allein auf den Einsatz elektronischer Risikomanagementsysteme zur Verifikation elektronisch erfasster Steuererklärungen. Vielmehr fordert § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO-E eine hinreichende Anzahl zufällig ausgewählter Fälle, die umfassend personell geprüft werden. Dieser Fundus an zufällig „intensiv“ geprüften Fällen hat zwei Funktionen. Zum einen wird *nach außen hin* gegenüber den Steuerpflichtigen das Signal gesendet, dass auch völlig unabhängig von der Erfüllung bestimmter Parameter Fälle ausgewählt und manuell durch Finanzbeamte überprüft werden. Es soll für die Steuerpflichtigen eine gewisse Unsicherheit verbleiben, ob ihr Fall nicht doch unabhängig von (ihnen ggf. bekanntgewordenen) Risikoparametern einer intensiven personellen Prüfung unterzogen wird. Die damit verbundene prophylaktische Wirkung hängt von der Anzahl der ausgewählten Stichproben und damit der Prüfungswahrscheinlichkeit ab. Zum anderen dienen die Erkenntnisse aus der Zufallsüberprüfung *nach innen hin* dazu, die Ausgestaltung des Risikomanagements und die eingesetzten Risikofilter zu evaluieren (Gedanke des selbstlernenden Systems). Diese regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme erhebt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO-E zu einer generellen Mindestanforderung.

Risikomanagementsysteme dienen dazu, die begrenzten personellen Verwaltungsressourcen dem Kontrollbedürfnis entsprechend risikoorientiert zu steuern. Ein Risikomanagementsystem ersetzt aber die eigentliche Prüfung nicht. Deshalb verlangt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO-E die jeweilige personelle Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte. Außerdem sollen die sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörden (Finanzämter) durch den IT-Einsatz nicht entmündigt, sondern unterstützt werden. Deshalb bleibt ihnen nach § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO-E auch die Möglichkeit unbenommen, Fälle zur personellen (umfassenden) Prüfung auszuwählen.

Insgesamt entspricht diese Ausgestaltung den vom Verfasser seit einigen Jahren vorgetragenen Überlegungen zur Verbesserung des Steuervollzugs. § 88 Abs. 5 Satz 4 AO-E verbietet die Veröffentlichung von Einzelheiten der Risikomanagementsysteme, soweit dies die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Dafür wird man Verständnis aufbringen können. Allerdings ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung diesen an sich *nur konditionierten* Vorbehalt weit verstehen wird. Der Finanzverwaltung sollte bewusst sein, dass eine „Geheimwissenschaft“ weder dem rechtsstaatlichen Gebot einer transparenten Verwaltung entspricht noch auf Akzeptanz seitens der betroffenen Steuerpflichtigen und steuerlichen Berater treffen wird. Nach wie vor halte ich es für geboten, dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen und deren Beratern möglichst weitgehend „mit offenem Visier“ begegnet. Dazu gehört es, dass zumindest über

⁷⁴ Referentenentwurf (FN 2), 77.

⁷⁵ Siehe bereits Seer, StuW 2003, 40, 46 ff.

⁷⁶ Seer (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 16 f., 29 ff.

⁷⁷ Referentenentwurf (FN 2), 75 f.

⁷⁸ Referentenentwurf (FN 2), 76.

die Art der Risikoparameter Auskunft erteilt und idealerweise die steuerberatenden Berufe bei der Erarbeitung eines Risikoprofils exemplarisch eingebunden werden. Dies gilt umso mehr, als die Erfordernisse einer sog. Tax Compliance-Struktur sich mittlerweile nicht mehr nur auf börsennotierte DAX-Unternehmen beschränken lassen⁷⁹.

IV. Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern bei Steuerbescheiden (§ 173a AO-E)

1. Regelungsbedürfnis und Reichweite der Norm

Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten können nach § 129 AO jederzeit – zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen – berichtigt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass sie der Finanzbehörde „beim Erlass“ des Verwaltungsakts unterlaufen sind. Zwar rechnet die ständige Rechtsprechung dazu auch sog. *Übernahmefehler*, bei denen die Finanzbehörde in der Steuererklärung enthaltene offenbare (als solche ohne weiteres erkennbare) Unrichtigkeiten übernimmt und sich damit zu eigen macht⁸⁰. Dies gilt auch für elektronische Steuererklärungen, die im sog. ELSTER-Verfahren vom Steuerpflichtigen übermittelt werden⁸¹. Dadurch hat der praktische Anwendungsbereich des § 129 AO eine nicht unerhebliche Erweiterung erfahren. Gleichwohl werden Fälle einer vollautomatischen Steuerveranlagung i.S.d. § 88 Abs. 6 AO-E häufig nicht erfasst sein. Wenn den Steuererklärungen zukünftig keine Belege oder ergänzenden Berechnungen mehr beigelegt sind⁸², bleiben Widersprüche (zumindest zunächst) unerkannt, so dass sie der Finanzbehörde selbst dann nicht mehr als „offenbare Unrichtigkeit“ zurechenbar sein werden, wenn man in der automatischen Veranlagung die hoheitliche Übernahme von Fehlern sehen will.

Um vor diesem Hintergrund trotzdem zur Korrektur materiell unrichtiger Steuerbescheide (und diesen gleichgestellten Verwaltungsakten, z.B. Feststellungsbescheiden, s. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) zu gelangen, statuiert § 173a AO-E den folgenden neuen Korrekturatbestand:

Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.

Auffällig ist, dass § 173a AO-E einerseits anders als § 129 AO keinen Ermessenstatbestand enthält, sondern die Finanzbehörde zur Korrektur des Steuerbescheides zwingt. Zwar liegt der Anlass für die Einführung der Norm in der Konzeption der vollautomatischen Steuerbescheide. Jedoch beschränkt sich der Anwendungsbereich des § 173a AO nicht darauf, sondern umfasst auch personell erstellte Steuerbescheide. Andererseits sind die Korrekturanlässe aber auf Schreib- oder Rechenfehler beschränkt und beinhalten keine *ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten*. Die Begründung schweigt sich über das Motiv für diese Verengung der Norm aus⁸³. Gerade bei den gewünschten elektronischen Steuererklärungen werden „Schreibfehler“ eher selten auftreten; stattdessen werden „Eingabe-“ oder „Übertragungsfehler“ bei Anwendung der von Steuerpflichtigen oder deren steuerlichen Beratern genutzten Computerprogramme die praktischen Anwendungsfälle bilden. Es stellt sich insoweit die Frage, ob diese als „Schreibfehler“ i.S.d. § 173a AO-E zu verstehen sind. Eine unterschiedliche Behandlung derartiger mechanischer Fehler lässt sich weder im Hinblick auf § 129 AO noch sachlich begründen⁸⁴.

§ 173a AO-E ist als echte Korrekturvorschrift, die auf einer Ebene mit Hauptkorrekturnormen wie § 173 AO⁸⁵ steht, konzipiert worden. Die Vorschrift ist für Steuerbescheide und diesen ausdrücklich gleichgestellte Verwaltungsakte *lex specialis* zu § 129 AO. Dies bedeutet, dass § 129 AO für alle sonstigen Verwaltungsakte anwendbar bleibt, aber auch für Steuerbescheide (und diesen gleichgestellte Verwaltungsakte) subsidiär gilt, soweit die Spezialnorm des § 173a AO-E nicht greift.

2. Wandel von der Berichtigung zur bestandskraftdurchbrechenden Korrektur

In Übereinstimmung mit §§ 42 VwVfG, 38 SGB X, 118 VwGO, 319 ZPO, 107 Abs. 1 FGO, § 138 Satz 1 SGG enthält § 129 AO den allgemeinen Rechtsgedanken, dass die nach außen hin erfolgte Willensäußerung keinen Vertrauensschutztatbestand bildet, wenn der Sinn des Ausgedrückten vom erkennbar Gewollten abweicht⁸⁶. Der von § 129 AO erfasste Fehler ist nicht bereits auf der Ebene der Willensbildung, sondern erst bei der Willensäußerung unterlaufen⁸⁷. Die Vorschrift meint einen unabsichtlichen Fehler im Ausdruck des Gewollten vergleichbar mit einer *falsa demonstratio*, was das FG Sachsen-Anhalt wie folgt um-

⁷⁹ Zu den Möglichkeiten der Verknüpfung unternehmensinterner Tax Compliance mit der finanzbehördlichen Prüfung s. *Schützler*, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, 2014, 183 ff.; aus der Sicht des internationalen Konzerns *Risse*, Tax Compliance und Tax Risk Management, 2015, 67 ff.

⁸⁰ BFH v. 24.7.1984 – VIII R 304/81, BStBl. II 1984, 785, 786; BFH v. 2.4.1987 – IV R 255/84, BStBl. II 1987, 762, 763; BFH v. 27.5.2009 – X R 47/08, BStBl. II 2009, 946, 947.

⁸¹ BFH v. 13.8.2010 – IX B 20/10, BFH/NV 2010, 2232.

⁸² Ein wichtiger Baustein der automatischen Veranlagung soll der Verzicht auf Belegvorlagepflichten in den Einzelsteuergesetzen sein. An deren Stelle sollen *Belegvorhaltepflichten* treten, s. Referentenentwurf (FN 2), 59.

⁸³ Der Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteue-

ungsverfahrens“ des BMF v. 30.10.2014 (s. FN 11), Tz. 79, begründet dies damit, dass ein mechanisches Versehen des Steuerpflichtigen nur schwer aufklärbar und zu beweisen sei.

⁸⁴ Zutreffend bereits *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487, 495.

⁸⁵ Es ist zwischen selbständigen („aktiven“) Hauptkorrekturatbeständen und dem unselbständigen („passiven“) Saldierungstatbestand des § 177 AO zu unterscheiden; s. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rz. 448.

⁸⁶ *Seer*, in: *Tipke/Lang* (FN 85), § 21 Rz. 389.

⁸⁷ Siehe *Wernsmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 64), § 129 AO Rz. 9 (November 2012); v. *Wedelstädt*, in: *Beer-mann/Gosch*, AO/FGO, § 129 AO Rz. 2 (April 2014).

schreibt⁸⁸: „Vereinfacht gesagt: Es wurde zwar richtig gedacht, das Gedachte aber falsch geäußert, weil sich ein Fehler eingeschlichen hat.“ Gestützt auf die mit dem vorgenannten Normenkanon übereinstimmende Terminologie des Gesetzes, das nicht von „Aufhebung/Änderung“ oder von „Rücknahme/Widerruf“, sondern von „Berichtigung“ der offenbaren Unrichtigkeit spricht, vertritt die Rechtsprechung nach wie vor, dass § 129 AO – anders als §§ 172ff. AO oder §§ 130, 131 AO – den materiellen Bestand des Verwaltungsakts – nicht anders als § 42 VwVfG – stets unberührt lasse und nur sein äußeres Erscheinungsbild korrigiere⁸⁹. Danach soll die Berichtigung nach § 129 AO nur *deklaratorisch* klarstellen, was materiell-rechtlich von Anfang an gegolten hat.

Gleichzeitig begrenzt die Rechtsprechung die Anwendung des § 129 AO aber nicht auf solche (wohl eher seltenen) Fälle, in denen das mechanische Versehen dem Verwaltungsakt bereits äußerlich aus dem Empfängerhorizont des Adressaten anzusehen ist. Unter Hinweis auf den von § 42 VwVfG abweichenden Wortlaut („beim Erlass“) und den subjektiven Willen des Gesetzgebers⁹⁰ sollen auch solche mechanischen Fehler, die erst bei der Durchsicht der Akten aus der Sicht eines verständigen Dritten, der nicht der Adressat des Verwaltungsakts sein muss, erkennbar werden, den Berichtigungstatbestand des § 129 AO erfüllen⁹¹. Damit wird der Anwendungsbereich der Vorschrift über den des § 42 VwVfG deutlich hinaus erweitert. Wer dem folgt⁹², muss sich aber von der Vorstellung einer bloß klarstellenden „Berichtigung“ des Verwaltungsakts verabschieden. Kann man dem Verwaltungsakt seinen „offenbaren“ Fehler äußerlich gar nicht ansehen, führt dessen spätere „Berichtigung“ zur *Durchbrechung der Bestandskraft* des ursprünglichen Verwaltungsakts⁹³. Der Berichtigungstatbestand ist dann in Wirklichkeit ein *Änderungstatbestand*, der auf derselben Ebene wie §§ 130, 131 AO und §§ 172-175 a AO steht. Er beinhaltet dann auch eine selbständige Hauptkorrekturnorm; seine Gleichstellung mit materiellen Fehlern in § 177 Abs. 3 AO im Sinne eines bloßen Saldierungspotenzials ist dann systematisch deplatziert und läuft letztlich leer. Spätestens mit der Einfügung einer auf Steuerbescheide (und diesen gleichgestellte Verwaltungsakte) beschränkten besonderen Korrekturnorm des § 173a AO sollte der Gesetzgeber seine Gesamtkonzeption der Bewältigung „mechanischer Fehler“ kritisch überdenken und einer einheitlichen, dogmatisch geschlossenen Regelung zuführen. Die derzeitige, mehr und mehr ausufernde Kasuistik hinterlässt den Eindruck einer schwer zu kalkulierenden Zufälligkeit im jeweiligen Einzelfall⁹⁴.

V. Regelungsregime für elektronische Kontrollmitteilungssysteme

1. Vereinheitlichung und Erweiterung des Pflichtenkanons (§ 93c AO-E)

Die Funktionsfähigkeit eines vollautomatischen Steuerveranlagungsverfahrens hängt ganz wesentlich davon ab, ob die Finanzverwaltung über einen elektronischen Datenbestand sowohl als Grundlage der Steuerfestsetzung als auch zur Verifikation der vom Steuerpflichtigen erklärten Daten verfügt. Deshalb sind die Mitteilungspflichten für Dritte (z.B. Arbeitgeber, Rentenversicherungsträger, Leistungsträger, Versicherer, Banken und andere Finanzinstitute) deutlich ausgeweitet worden. Sie finden sich derzeit in den Einzelsteuergesetzen, insbesondere im Einkommensteuergesetz. § 93c AO-E soll diese Pflichten nach Art einer Rahmenregelung vereinheitlichen. Dazu sieht § 93c Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO-E eine Frist zur elektronischen Datenübermittlung innerhalb von zwei Monaten bis zum 28.2. für den abgelaufenen Besteuerungszeitraum vor und definiert die Mindestanforderungen an den zu übermittelnden Datensatz. Gleichzeitig hat die mitteilungspflichtige Stelle den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten sie an die Finanzbehörden übermittelt hat oder übermitteln wird (§ 93c Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E). Die Daten sind bis zum siebten auf den Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt folgenden Kalenderjahr von dem Dritten zu speichern und aufzubewahren. Innerhalb dieses Zeitraums sind unrichtige Daten ggf. zu korrigieren oder gar zu stornieren (§ 93c Abs. 2 AO-E). § 93c Abs. 3 AO-E berechtigt die zuständigen Finanzbehörden, die Einhaltung der Datenerfassung, -übermittlung und -aufbewahrung zu überprüfen und dazu Ermittlungen durchzuführen. § 203a AO-E ergänzt, dass dazu grundsätzlich auch eine Außenprüfung bei der mitteilungspflichtigen Stelle durchgeführt werden darf. Die Nichteinhaltung der Mitteilungspflichten sanktioniert § 93c Abs. 4 AO-E mit einem *Verspätungsgeld* i.H.v. 10 € für jeden ausstehenden Datensatz. Die Summe der Verspätungsgelder darf aber insgesamt 50.000 € für jeden Besteuerungszeitraum nicht übersteigen. § 93c Abs. 5 AO-E statuiert schließlich einen verschuldensabhängigen Haftungstatbestand für eine mindestens grob fahrlässige Mitteilung unrichtiger oder unvollständiger Daten oder gar unterlassene Übermittlung von Daten. Die Haftung bezieht sich auf die durch den unrichtigen oder fehlenden Datenbestand entgangene Steuer. Als *lex generalis* gelten die Regeln des § 93c AO-E aller-

88 FG Sachsen-Anhalt v. 15.8.2012 – 3 K 325/08, EFG 2013, 996, 998.

89 BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101, 102; BFH v. 8.3.1989 – X R 116/87, BStBl. II 1989, 531, 533; BFH v. 10.10.2002 – VI R 13/01, BStBl. II 2003, 156, 159.

90 Bericht des Finanzausschusses v. 7.11.1975 zum Entwurf einer Abgabenordnung, BT-Drucks. 7/4292, 29.

91 Siehe aus der Rechtsprechung: BFH v. 22.2.2006 – I R 125/04, BStBl. II 2006, 400, 402 f.; BFH v. 13.6.2012 – VI R 85/10, BStBl. II 2013, 5, 7 Tz. 19; BFH v. 28.10.1992 – II R 111/89,

BFH/NV 1993, 637, 638; BFH v. 11.7.2007 – XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810, 1811.

92 Kritisch weiterhin Seer, in: Tipke/Kruse (FN 51), § 129 AO Tz. 6 f. (November 2015).

93 So zutreffend Kuhfus, Die Berichtigung offener Unrichtigkeiten nach § 129 AO, 1999, 97 f.; v. Wedelstädt, in: Beermann/Gosch (FN 87), § 129 AO Rz. 2.2.; Werth, in: Kühn/v.Wedelstädt, AO/FGO, 21. Aufl. 2015, § 129 AO Rz. 1.

94 Zum derzeitigen Stand s. Seer, in: Tipke/Kruse (FN 51), § 129 AO Tz. 9 ff., 18 ff. (November 2015).

dings nur, soweit sie nicht durch speziellere Vorschriften überlagert werden. Dies ist nach dem Referentenentwurf etwa für Mitteilungen von Krankenversicherern i.S.d. § 10 Abs. 2 a EStG oder von Finanzinstituten im Bereich der Kapitalertragsteuer der Fall.

2. Spezielle Korrektornorm des § 175b AO-E

Der Referentenentwurf flankiert die Vereinheitlichung des Pflichtenkanons (§ 93c AO-E, s. vorstehend 1.) um eine spezielle Korrekturvorschrift, welche auf die Datenübermittlung Dritter reagiert. § 175b AO-E besitzt den folgenden Wortlaut:

„(1) Ein Steuerbescheid ist aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten im Sinne von § 93c bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.“

„(2) Ist eine Einwilligung des Steuerpflichtigen in die Übermittlung von Daten im Sinne von § 93c an die Finanzbehörden Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Daten, ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit die Einwilligung nicht vorliegt.“

Die Vorschrift verallgemeinert die derzeit nur für Vorsorgeaufwendungen geltende Regelung des § 10 Abs. 2 a Satz 8 EStG. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass die Mitteilung Dritter mangels eines Verwaltungsakt-Charakters kein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) ist und damit nicht zu einer Folgekorrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zwingen kann. § 175b AO hat aber auch nicht die Wirkung, dass die Mitteilung einem Grundlagenbescheid gleichgestellt wird. Dies stellt die Begründung zum Referentenentwurf zutreffend mit den folgenden Worten klar⁹⁵:

„Die von Dritten mitgeteilten Daten dienen lediglich der Unterstützung der Finanzbehörden bei der Ermittlung der festzusetzenden Steuer. Sie sind bei der steuerlichen Sachverhaltsermittlung (§ 88 AO) wie die Auskunft eines Dritten nach § 93 Abs. 1 AO zu berücksichtigen. Die von einem Dritten übermittelten Daten enthalten daher rechtlich keine Bindungswirkung, sondern unterliegen den allgemeinen Grundsätzen der Beweiswürdigung.“

Die Mitteilung von bisher nicht oder unzureichend berücksichtigten Daten durch Dritte rechtfertigt damit nur dann nach § 175b Abs. 1 AO-E eine Änderung des Steuerbescheides, wenn die bisherige Steuerfestsetzung insoweit materiell-rechtlich unzutreffend war. Die ursprüngliche Steuerfestsetzung wird aber nicht bereits durch die Mitteilung des Dritten rechtswidrig. Vielmehr hat die Finanzbehörde von Amts wegen zu prüfen, ob die mitgeteilten Daten zur Fehlerhaftigkeit des Steuerbescheides führen. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, ob der Steuerpflichtige in der Steuererklärung abweichende Angaben gemacht hat. Ist dies der Fall, ist er nach § 91 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich anzuhören. Ihm ist die Gelegenheit zu geben, zu der Abweichung Stellung zu nehmen. Vermag er substantielle Zweifel an der Richtigkeit der vom Dritten übermittelten Daten zu begründen, hat die Finanzbehörde eigene Ermittlungen anzustellen und ggf. die mitteilungspflichtige Stelle um die Verifizierung der von ihr gemachten Angaben zu ersuchen.

Lässt sich nicht aufklären, ob die von dritter Seite oder vom Steuerpflichtigen erklärten Daten zutreffend sind, finden schließlich die allgemeinen Regeln der Beweislast Anwendung. Danach trägt die Finanzbehörde die objektive Feststellungslast, wenn sich die Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde. Fiele die Änderung dagegen zugunsten des Steuerpflichtigen aus, muss dieser die Folgen des non-liquet tragen.

VI. Steuererklärungsfristen und Verspätungszuschlag

1. Gesetzliche Fristen für von steuerberatenden Berufsträgern erstellte Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3–6 AO-E)

Eine praktisch höchst relevante Änderung der Steuererklärungsfristen enthält § 149 Abs. 3 AO-E für Angehörige der steuerberatenden Berufe, soweit diese Steuererklärungen für ihre Mandanten erstellen. Die Vorschrift ersetzt die regelmäßig jährlich ergehenden koordinierten Ländererlasse zur Abgabe von Steuererklärungen (sog. *Fristenerlasse*)⁹⁶ und stellt die – im internationalen Vergleich – sehr großzügige Regelung in modifizierter Form auf eine gesetzliche Grundlage. Während die reguläre Frist nach § 149 Abs. 2 AO-E (für von den Steuerpflichtigen selbst gefertigte Steuererklärungen) weiterhin fünf Monate beträgt, wird sie bei der Beauftragung von Angehörigen steuerberatender Berufe gem. § 149 Abs. 3 AO-E auf vierzehn Monate ausgedehnt. Dies bedeutet etwa für die laufenden Einkommensteuer-Veranlagungen, dass eine Einkommensteuererklärung grundsätzlich weiterhin bis zum 31.5. des Folgejahres abzugeben ist. Wird sie jedoch von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt, verlängert sich die Abgabefrist bis zum 28.2. des Folge-Folgejahres⁹⁷. Die Begründung des Referentenentwurfs rechtfertigt die nicht unerhebliche Ungleichbehandlung von steuerlich beratenen und steuerlich nicht beratenen Erklärungspflichtigen mit dem regelmäßig größeren Umfang der Einkünfte und der regelmäßig höheren Komplexität der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der steuerlich beratenen Erklärungspflichtigen sowie mit deren fehlendem steuerrechtlichen Fachwissen⁹⁸. Hier würde es eine längere Zeit erfordern, um die Steuererklärungen sorgfältig zu erstellen. Der entscheidende Grund des bemerkenswerten Entgegenkommens gegenüber den steuerberatenden Berufen liegt aber weniger in der besonderen Komplexität der betreuten Steuerfälle, sondern mehr im Interesse an einer möglichst kontinuierlichen Auslastung der Steuerberatungsbüros einschließlich der dort beschäftigten Angestellten. Letztlich soll der Arbeitsanfall geglättet und die Auswirkungen eines „Saisongeschäfts“ für beide Seiten vermieden werden. Die regelmäßige Erweiterung der Abgabefrist sogar bis zum 28. Februar des Folge-Folgejahres begründet der Referentenent-

95 Referentenentwurf (FN 2), 98.

96 Siehe zuletzt: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen v. 2.1.2015, BStBl. I 2015, 41.

97 Allerdings gilt dies nach h.M. nicht für eine Einkommen-

steuererklärung, die ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe für sich selbst fertigt und einreicht, s. BFH v. 29.1.2003 – XI R 82/00, BStBl. II 2003, 550.

98 Referentenentwurf (FN 2), 85.

wurf damit, dass die Anfertigung von Steuererklärungen praktisch erst ab März und nicht bereits ab Januar des Folgejahres beginnen könne, weil die erforderlichen Daten und Bescheinigungen in den ersten beiden Monaten des Folgejahres noch nicht vorliegen würden⁹⁹. Die dem Veranlagungsprinzip folgenden, jeweils auf ein Jahr anzulegenden Steuererklärungsarbeiten erfahren damit eine Phasenverschiebung von zwei Monaten.

Allerdings versucht § 149 AO-E gleichzeitig auch, die fiskalischen Interessen des Staates durch die Möglichkeit von *Vorabanforderungen* von Steuer- und Feststellungserklärungen zu wahren. § 149 Abs. 4 AO-E enthält einen Kanon von Fallgruppen, in denen auch bei ersichtlicher Betreuung durch Angehörige steuerberatender Berufe auf die Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer) bezogene Steuer- und Feststellungserklärungen vorab angefordert werden können¹⁰⁰, so wenn

- für den Steuerpflichtigen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum kurz vor Abgabe der Steuererklärung oder kurz vor dem Beginn des Zinslaufs i.S.d. § 233a Abs. 2 Satz 1 nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- für den Besteuerungszeitraum Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat bzw. die Steuerfestsetzung für den Erklärungszeitraum voraussichtlich zu einer hohen Abschlusszahlung führen wird,
- eine Außenprüfung vorgesehen ist,
- der betroffene Steuerpflichtige im Besteuerungszeitraum einen Betrieb eröffnet oder eingestellt hat,
- beim Insolvenzgericht ein Antrag gestellt wurde, über das Vermögen des betroffenen Steuerpflichtigen das Insolvenzverfahren zu eröffnen, oder
- für Beteiligte an Gesellschaften oder Gemeinschaften Verluste festzustellen sind.

Die Anordnung der Abgabe der Steuer- oder Feststellungserklärung vor Ablauf der verlängerten Steuererklärungsfrist ist ein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 Satz 1 AO. Für die Befolgung der Anordnung statuiert § 149 Abs. 4 Satz 2 AO-E eine gesetzliche Frist von drei Monaten; in dem von § 149 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 AO-E genannten Insolvenzfall verkürzt sich die Frist auf einen

Monat. Schließlich flankiert § 149 Abs. 4 Satz 3 AO-E den anlassbezogenen Kanon von Vorabforderungen durch die Möglichkeit einer automationsgestützten Zufallsauswahl von Steuerfällen, in denen eine vorzeitige Anforderung der Steuer- oder Feststellungserklärung mit einer Drei-Monatsfrist angeordnet werden kann. Zur Begründung der Anordnung soll es ausreichen, dass auf die Zufallsauswahl hingewiesen wird¹⁰¹. Keine der Vorabanforderung darf allerdings die für jedermann geltende fünfmonatige Abgabefrist (regelmäßig: zum 31.5. des Folgejahres) unterschreiten¹⁰².

§ 149 Abs. 6 Satz 1 AO-E öffnet das „Steuererklärungsgeschäft“ schließlich für das in zwei Bundesländern (Bayern, Nordrhein-Westfalen) in den letzten Jahren praktizierte sog. *Kontingentierungsverfahren*¹⁰³. Danach können oberste Landesfinanzbehörden (Landesfinanzministerium, Senator/in für Finanzen) oder eine von ihr bestimmte Finanzbehörde (z.B. Oberfinanzdirektion, Landesfinanzamt) zulassen, dass Angehörige der steuerberatenden Berufe zu bestimmten Stichtagen jeweils einen bestimmten prozentualen Anteil der für ihre jeweilige Mandantschaft zu erstellenden Steuer- und Feststellungserklärungen einreichen¹⁰⁴. Nehmen Steuerberater bzw. Steuerberatungsgesellschaften an einem solchen Kontingentierungsverfahren teil, ist eine automationsgesteuerte, anlasslose Zufallsanforderung von Erklärungen (§ 149 Abs. 4 Satz 3 AO-E) ausgeschlossen (§ 149 Abs. 6 Satz 2 AO-E). Die Idee des Kontingentierungsverfahrens entspricht dem Gedanken eines kooperativen Steuervollzugs und nimmt auf die Interessen einer möglichst kontinuierlichen Arbeitsauslastung der steuerberatenden Berufe ebenso Rücksicht wie auf den spiegelbildlichen Arbeitsanfall in den Finanzämtern. Gleichwohl hat sich das Verfahren bisher nicht flächendeckend durchsetzen können. Der wesentliche Einwand gegen dieses Verfahren ist, dass das sich bei einer verspäteten Abgabe realisierende Risiko von Verspätungszuschlägen für den Steuerpflichtigen kaum kalkulierbar vom Abgabeverhalten Dritter, nämlich des kollektiven Mandantenstamms des jeweiligen Steuerberaters, abhängt¹⁰⁵. Diesem Bedenken kann aber durch eine sachgerechte Ausübung des Entschließungsermessens hinsichtlich eines Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 1 AO (s. nachfolgend 2.) Rechnung getragen werden. Die Teilnahme bleibt für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe zudem weiterhin freiwillig; umgekehrt besitzen sie allerdings auch keinen Anspruch auf Einrichtung eines Kontingentierungsverfahrens.

99 Referentenentwurf (FN 2), 86.

100 Angelehnt an: Gleich lautende Ländererlasse v. 2.1.2015 (FN 96), BStBl. I 2015, 41, unter II.(2).

101 Derzeit ist eine einzelfallbezogene Begründung des Auswahlermessens erforderlich, s. FG Hamburg v. 27.4.2012 – 6 K 95/11, EFG 2012, 2256 m. Anm. v. Siegers.

102 Ebenso Sächs. FG v. 20.5.2009 – 4 K 1352/08, SteuK 2010, 64 m. Anm. v. Eichhorn.

103 FinMin. NW v. 30.11.2010 – S 0320 – 1/6 – VA 2 (n.v.); unbeanstandet v. FG Düsseldorf v. 15.3.2012 – 12 K 509/12 AO, EFG 2012, 890 m. Anm. v. Korte (Nichtzulassungsbeschwerde durch BFH v. 15.10.2012 – III B 62/12, BFH/NV

2013, 80, als unzulässig verworfen). Zu den Teilnahmebedingungen in NRW s. http://www.ofd.nrw.de/diefd_nrw/aktuelles/kontingentierungsverfahren.php (zuletzt besucht am 22.9.2015).

104 So z.B. in NRW: bis zum 30.9. des Folgejahres 40 %, bis zum 31.12. des Folgejahres 75 % und bis zum 28.2./29.2. des Folgejahres 100 % der von dem jeweiligen Steuerberater mit seiner Kanzlei zu erstellenden Steuererklärungen.

105 Kritisch etwa Eichhorn, Stbg. 2010, 55, 56; s. auch Seer, in: Tipke/Kruse (FN 51), § 149 AO Tz. 14 (Januar 2012).

2. Neuregelung des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 2 AO-E

Parallel zu der in § 149 Abs. 3 AO-E formulierten vierzehnmönatigen Frist für die Abgabe von Steuererklärungen, die von Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt werden, enthält der Referentenentwurf in § 152 Abs. 2 Nrn. 1 AO-E einen *obligatorischen* Verspätungszuschlag für Steuer- und Feststellungserklärungen, die nicht binnen vierzehn Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums eingereicht werden. Dieser Verspätungszuschlag trifft nicht nur Steuerpflichtige, deren Steuer- bzw. Feststellungserklärungen durch steuerliche Berater angefertigt werden, sondern gilt generell. Der obligatorische Verspätungszuschlag findet darüber hinaus auf die Fälle des § 149 Abs. 4 AO-E Anwendung, wenn Steuerpflichtige bzw. deren steuerliche Berater auf die Anordnung hin die vorab angeforderten Steuer- oder Feststellungserklärungen nicht fristgemäß einreichen und die Finanzbehörde keine Fristverlängerung gewährt hat. Der Verspätungszuschlag soll in diesen Fällen zukünftig nicht mehr von einer einzelfallbezogenen Ermessensentscheidung abhängen, sondern sich eindeutig kalkulierbar nach der Dauer der Säumnis richten. Dazu ordnet § 152 Abs. 3 AO-E einen Zuschlag i.H.v. 0,25 % der festgesetzten Steuer (mindestens 10 €) für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung an. Bei Feststellungserklärungen soll der Zuschlag stattdessen ein fester Betrag i.H.v. 50 € pro Monat der Verspätung sein, § 152 Abs. 4 Satz 2 AO-E. Wie bisher begrenzt § 152 Abs. 8 AO-E den Verspätungszuschlag auf eine Obergrenze i.H.v. 25.000 €.

Mit der Einführung eines obligatorischen Verspätungszuschlages kommt der Referentenentwurf nicht nur einer von dem Verfasser¹⁰⁶, sondern auch des Bundesrechnungshofs¹⁰⁷ erhobenen Forderung nach. In dem jährlich wiederkehrenden Massenverfahren des Steuererklärungsgeschäfts ist ein ermessensgeleiteter Verspätungszuschlag nicht nur aus Sicht der Finanzbehörden unpraktikabel, sondern führt auch zu erheblicher Vollzugsungleichheit und Zufälligkeiten. Daher ist die Neuregelung grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings bleibt eine Rechtsunsicherheit, weil § 152 Abs. 1 AO-E außerhalb des Anwendungsbereichs des § 152 Abs. 2 AO-E den Verspätungszuschlag weiterhin von einer Ermessensentscheidung des zuständigen Finanzamts abhängig machen will. Dies betrifft vor allem Steuerpflichtige, die ihre Steuer- und Feststellungserklärungen selbst erstellen, ohne die Hilfe von Angehörigen der steuerberatenden Berufe in Anspruch zu nehmen. Die nicht unerhebliche Ungleichbehandlung je nachdem, ob ein steuerlicher Berater oder der Steuerpflichtige selbst die Steuererklärung erstellt hat (s. oben 1.) sollte bei der Ermessensaus-

übung des § 152 Abs. 1 AO berücksichtigt werden. Dies könnte dadurch geschehen, dass nur nach einer erfolglosen Mahnung seitens der Finanzbehörden ein Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 1 AO festgesetzt wird. Bei steuerlich beratenen Steuerpflichtigen, deren Steuerberater an einem Kontingentierungsverfahren teilnimmt (s. § 149 Abs. 6 AO-E) und die Quoten nicht einzuhalten vermag, sollte ein Verspätungszuschlag regelmäßig nur dann erhoben werden, wenn seine Steuererklärung nach dem 28.2. des Folge-Folgejahres eingeht. Dadurch würden die jeweiligen Steuerpflichtigen so wie jeder andere steuerlich Beratene gestellt, ohne dass es auf ein kollektives Fehlverhalten anderer Mandanten ankäme (s. Kritikpunkt unter 1.). Letztlich sollte der Gesetzgeber aber gänzlich darauf verzichten, die Festsetzung eines Verspätungszuschlages von Ermessenserwägungen abhängig zu machen.

VII. Unverändertes Bedürfnis einer umfassenden AO-Reform

Als Fazit kann festgehalten werden: Der Referentenentwurf enthält allenfalls eine punktuelle Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Es bleibt letztlich bei der gewohnten Flickschusterei; ein AO-Reformentwurf aus einem Guss ist nicht erkennbar. *Klaus Tipke* hat in der „Steuerrechtsordnung“ nachdrücklich auf die Reformbedürftigkeit des AO-Besteuerungsverfahrens hingewiesen¹⁰⁸. Über das dort angesprochene Reformspektrum hinaus sind insbesondere die folgenden Bereiche reformbedürftig:

- Einführung eines Rechtsanspruchs auf verbindliche Auskunft unter Aufgabe der Gebührenpflicht für Negativauskünfte¹⁰⁹,
- Zentralisierung der Zuständigkeit für verbindliche Auskünfte unter Vermeidung von Mehrfachzuständigkeiten¹¹⁰,
- Einführung einer fristgebundenen, gebührenfreien Anrufungsauskunft zugunsten aller Steuerentrichtungspflichtigen und aller lediglich als „Steuereinsammler“ fungierenden Unternehmer als Kompensation für ihre Indienstnahme für steuerliche Zwecke des Staates,
- Kodifizierung der sog. tatsächlichen Verständigung und aller verbindlichen Auskünfte/Zusagen zusammenhängend in einem besonderen Abschnitt der „konsensualen Handlungsformen“¹¹¹,
- Einführung eines Rechts auf Akteneinsicht und auf Informationsfreiheit¹¹²,
- Aufgabe des § 30a AO im Kontext des automatischen Informationsaustausches zur Erfassung des Finanzkapitals¹¹³,

106 Siehe bereits *Seer* (FN 60), 40, 56 f.; *ders.* (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 33 f.

107 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes v. 21.11.2007, BT-Drucks. 16/7100, 40 u. 223 f.

108 *Tipke* (FN 3), StRO III², 1482 ff.

109 Dazu *Seer*, StbJb. 2012/13, 557.

110 Zu dem Problem s. *Seer/Geitmann*, Steuer & Studium

2015, Beilage 1, S. 8 ff., am Beispiel von Umwandlungsfällen.

111 Ausführlich *Seer* (FN 18); zuletzt an der Schnittstelle zum Steuerstrafverfahren *ders.*, DStJG Bd. 38 (2015), 313 ff.

112 Dazu *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 51), § 91 AO Tz. 25–32 (August 2013).

113 Dazu jüngst *Seer/Wilms*, StuW 2015, 118 ff.

- Abstimmung der AO mit den Anforderungen des nationalen und europäischen Datenschutzrechts¹¹⁴,
- Einführung eines allgemeinen Nachschautbestandes und eines Verbots manipulationsfähiger Registrierkassen,
- deutliche Verkürzung der äußersten zeitlichen Grenze für den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO),
- Ausdünnung der Ablaufhemmungstatbestände des § 171 AO auf das notwendige Maß mit deutlicher Verkürzung der auf eine Außenprüfung bezogenen Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO,
- Kodifizierung der zeitnahen Außenprüfung und der Möglichkeit von Prüfungserleichterungen bei Unterhaltung einer unternehmenseigenen Tax Compliance-Struktur¹¹⁵,
- Aufgabe des Dualismus der Rechtsregime für die Korrektur von Steuerverwaltungsakten,
- Aufgabe der kapitalmarktunabhängigen Sollverzinsung zugunsten einer kapitalmarktorientierten Ist-Verzinsung¹¹⁶ und Anpassung der Regelung über den Säumniszuschlag,
- Abschied des Einspruchsverfahrens vom Grundsatz der Vollüberprüfung durch Begrenzung des Streitprogramms auf die vom Einspruchsführer gerügten Gegenstände¹¹⁷.

Wenn darüber hinaus der derzeit als konkreter Gefährdungstatbestand ausladende Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) zu einem echten Erfolgsdelikt „Steuerbetrug“, der auch mit Bereicherungsabsicht unternommen sein muss, zurückgestutzt würde, wäre das Besteuerungsverfahren dort, wo es hingehört, nämlich weg vom Damoklesschwert der Kriminalstrafe, unter dem Fehler ein die Freiheitsgrundrechte in ganz besonderem Maße einschränkendes Steuerstrafverfahren auslösen können. Der unpopulären Idee der Entpönalisierung des Steuerrechts kann auch *Klaus Tipke* viel abgewinnen¹¹⁸. Es bleibt noch viel zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zu tun.

114 Zu dem Problemkreis s. *Seer*, in: FS Meilicke, 2010, 687 ff.; *Seer/Wilms*, StuW 2015, 118, 130 ff.

115 Siehe dazu *Seer*, in: FS Streck, 2011, 403 ff.

116 *Seer/Klemke*, ifst-Schrift Nr. 490, 2013; *Seer*, DB 2014, 1945 ff.

117 Dadurch würde sich auch das derzeit die Waffengleich-

heit störende Problem der Teileinspruchsentscheidungen (§ 367 Abs. 2a AO) „ohne Streitfrage“ weitgehend erledigen, s. *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 51), § 367 AO Tz. 60 ff. (Mai 2015).

118 *Tipke* (FN 3), StRO III², 1776 ff.

EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Köln*

Inhaltsübersicht

I. Die Steuervergünstigung – ein Klassiker im modernen Gewand des EU-Beihilfenrechts II. Zweck der Abgrenzung von Regel und Ausnahme (Steuervergünstigung/Beihilfe) 1. Abgrenzungskriterien müssen sich an den mit der Einordnung verfolgten Zwecken orientieren 2. Das Erkenntnisinteresse an der Identifikation von Steuervergünstigungen 3. Der Telos des Beihilfeverbots 4. Keine allgemeine Gleichheitssatzkontrolle über die Begriffe der Steuervergünstigung/Beihilfe 5. Bedürfnis nach eindeutigen Ergebnissen im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Zuordnung III. Kriterien für die Identifikation von Steuervergünstigungen	1. Die Identifikation von Steuervergünstigungen als Aufgabe steuerlicher Tatbestandsbildung 2. Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen 3. Belastbarkeit der Abgrenzung IV. Kriterien für die Identifikation von EU-rechtlichen Beihilfen 1. Relevanz der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV 2. EU-Rechtspraxis: Abgrenzung anhand des Merkmals der Selektivität 3. Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen des Mitgliedstaates 4. Bedeutung der Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten V. Fazit

I. Die Steuervergünstigung – ein Klassiker im modernen Gewand des EU-Beihilfenrechts

Über Jahrzehnte stand die Unterscheidung von Steuervergünstigungen und Fiskalzwecknormen im vorwiegend akademischen Interesse der Systematisierung des Steuerrechts, einem zentralen Anliegen des wissenschaftlichen Schaffens von *Klaus Tipke*¹. Es ging um das bessere Verständnis steuerlicher Normen, durchaus auch mit praktischem Nutzen. So kann der außerfiskalische Zweck im Rahmen teleologischer Auslegung die Rechtsanwendung beeinflussen². Zudem spielt die Abgrenzung eine Rolle für die Aufstellung des Subventionsberichts, der gem. § 12 StabG neben Finanzhilfen auch Steuervergünstigungen zum Gegenstand hat³. Im Übrigen wird um die richtige Einordnung vor allem in der steuerpolitischen Debatte gerungen. Seit Beginn der 1990er Jahre stehen Steuerreformen im Zeichen des internationalen Steuerwettbewerbs. Der Wettbewerbsdruck auf die

Steuersätze zwingt zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, um die Absenkung der Sätze „gegenzufinanzieren“. Tunlichst sollte man dabei zunächst bei den Steuervergünstigungen ansetzen. In der Tat sind viele Sonderabschreibungstatbestände dem Rotstift zum Opfer gefallen. Dieser realpolitische Trend wurde wissenschaftlich teils vorweggenommen, teils aufgegriffen. *Joachim Langs* vielfältige Steuergesetzgebungsstudien verfolgten von Beginn an als ein wichtiges Anliegen, das Steuerrecht möglichst von außerfiskalischen Begünstigungsnormen freizuhalten, diese jedenfalls gesetzestechisch zu separieren⁴. *Paul Kirchhof* verband das Schicksals seines Flat Tax-Vorschlags gar mit der Streichung jedweder Steuervergünstigung⁵ – ein Vorstoß, der in seiner Radikalität dazu herausforderte, das zugrunde gelegte Verständnis der Steuervergünstigung zu hinterfragen. So ist die wissenschaftliche Diskussion um das Wesen von Steuervergünstigungen und ihre Abgrenzung von den Fiskalzwecknormen seit den grundlegenden Arbeiten aus den 1970er Jahren⁶ von *Georg Ruppe*⁷

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Ich danke Herrn M.Sc. Gary Rüsich für umfangreiche Unterstützung bei der Quellenrecherche.

1 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 61 ff. (äußeres und inneres System). Die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen Sozial- und Fiskalzwecknormen hat *Tipke* bereits seit der 1. Aufl. seines Lehrbuchs hervorgehoben.

2 Zur Relevanz der richtigen Einordnung s. *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 25.

3 Steuervergünstigungen als „spezielle steuerliche Ausnahmeregelungen ...“, die für die öffentliche Hand zu Mindereinnahmen führen“, vgl. 25. Subventionsbericht, BT-Drucks. 18/5940, 11.

4 *J. Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium, Band II, 1985, 23, 84; *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rz. 15 f., 92 f.; *J. Lang u.a.*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, Rz. 117 ff.

5 „Wir haben jetzt 511 Ausnahmen identifiziert“, *P. Kirchhof*, in: *Der Spiegel*, Heft 51/2005, 44.

6 Siehe auch den grundlegenden Aufsatz von *Klaus Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, 97.

7 *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes: Probleme der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung bei den „Steuerbegünstigungen“ der österreichischen Einkommensteuer, 1971.

und *Joachim Lang*⁸ nie zum Erliegen gekommen⁹. Unmittelbare Rechtsfolgen knüpften sich indes nicht an die Unterscheidung.

Dies hat sich grundlegend geändert, seit steuerliche Maßnahmen in das Visier der europäischen Beihilfenaufsicht geraten sind. Negativentscheidungen der EU-Kommission führen als „logische Folge“¹⁰ der Rechtswidrigkeit unmittelbar zur Rückforderung der Beihilfe. Bemerkenswert ist dabei, dass die Rechtsgrundlagen seit 1957 unverändert sind; das Beihilfeverbot war Bestandteil der Gründungsverträge¹¹. Trotzdem hat es Jahrzehnte gedauert, bis diese Vorschriften auch im Steuerrecht aktiviert wurden. Dass Steuervergünstigungen unter den Tatbestand „Beihilfen gleich welcher Art“ fallen, ist zwar seit Beginn der 1970er Jahre¹² bekannt. Jedoch wurde das Beihilferecht zunächst nur zögerlich auf allgemeine Steuern angewandt. Erst ab den späten 1990er Jahren finden sich vermehrt Entscheidungen, die Regelungen aus dem Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts aufgreifen¹³. Den entscheidenden Bedeutungszuwachs hat die Beihilfekontrolle im Steuerrecht aber erst im Kontext der Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs erfahren. Die Kommissionsmitteilung zur Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung aus dem Jahr 1998¹⁴ stellte die Verbindung zu dem ein Jahr zuvor erlassenen Verhaltenskodex gegen unfairen Steuerwettbewerb¹⁵ her. Bis heute ist freilich unklar, in welchem Verhältnis das scharfe Schwert des Beihilfenrechts zu den politischen Bemühungen um die Eindämmung des Steuerwettbewerbs steht¹⁶.

Damit zeigt sich die Frage nach der Unterscheidung von Fiskalzwecknormen und Steuervergünstigungen zwar in wechselndem Licht, der Sache nach ändert sich aber nichts an dem zugrunde liegenden Problem. So praxisrelevant die richtige Einordnung heutzutage für Zwecke der Anwendung der Art. 107 f. AEUV ist, so sehr verlangt diese nach elementaren Erkenntnissen über das Wesen der Besteuerung. Ob eine *Nichtbe-*

steuerung einer direkter Subventionierung vergleichbaren *Verzicht* darstellt, lässt sich nur ermitteln, wenn man weiß, was richtigerweise besteuert wird bzw. besteuert werden müsste. Zu beachten ist dabei für Zwecke der Beihilfekontrolle die fortbestehende Steuersouveränität der Mitgliedstaaten¹⁷. Steuerwürdigkeit ist keine Naturgesetzlichkeit, sondern gesetzgeberische Setzung¹⁸. Zwar müssen die zur Ermittlung von Besteuerungswürdigkeit und beihilferechtsrelevantem Verzicht eingesetzten Methoden im Interesse unionaler Gleichbehandlung¹⁹ der Mitgliedstaaten einheitlich sein, sie können aber im Kontext des Steuersystems des jeweiligen Mitgliedstaates zu unterschiedlichen Antworten führen.

Der vorliegende Beitrag nimmt die Arbeiten von *Joachim Lang* und *Klaus Tipke* zum Anlass, Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Steuervergünstigungen und Beihilfen zu analysieren. Dabei stellt sich insbesondere die Frage, inwieweit sich die zur Identifikation von Steuervergünstigungen im nationalen Kontext entwickelten Methoden für die Identifikation von Beihilfen nutzbar machen lassen. Besteht eine Identität zwischen Steuervergünstigung und Beihilfe? Ist die Beihilfe eine unternehmensbezogene Teilmenge der Steuervergünstigung? Oder geht der Beihilfebegriff weiter als der der Steuervergünstigung? Anders formuliert: Kann es sein, dass etwas aus nationaler Sicht als Steuervergünstigung eingeordnet wird, das unionsrechtlich nicht als Beihilfe zu qualifizieren ist? Und kann es umgekehrt sein, dass etwas unionsrechtliche Beihilfe ist, aber keine Steuervergünstigung?

II. Zweck der Abgrenzung von Regel und Ausnahme (Steuervergünstigung/Beihilfe)

1. Abgrenzungskriterien müssen sich an den mit der Einordnung verfolgten Zwecken orientieren

Welche Schnittmengen zwischen Steuervergünstigung und Beihilfe bestehen und ob Methoden der Abgrenzung parallel eingesetzt werden können, lässt

8 *J. Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen. Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, 1974.

9 Siehe aus jüngerer Zeit die Dissertationen von *Groß*, Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?, 1997; v. *Schweinitz*, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, 2005; *Reinke*, Die Identifikation der Steuervergünstigungen, 2006; *Fann*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung, 2009; s. ferner grundlegend zu Unterschieden zwischen direkten und indirekten Subventionen *Schön*, in FS Spindler, 2011, 189.

10 EuGH v. 21.3.1990 – Rs. C-142/87, *Belgien/Kommission*, Slg. 1990, I-959, Rz. 66.

11 Vgl. Art. 92 EWG 1957, Art. 92 EEA 1986, Art. 92 EUV 1992, Art. 87 EG 1997, Art. 107 AEUV 2007; zur Vorläufervorschrift des Vertrages über die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl, Art. 4 Buchst. c EGKS-Vertrags s. *Koppensteiner*, Das Subventionsverbot im Vertrag über die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl, 1965.

12 Zu Investitionszulagen für den Kohleabbau EuGH v. 12.7.1973 – Rs. C-70/72, *Kommission/Deutschland*, Slg. 1973, 813 ff. und v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73; zur Befreiung von Sozialversicherungsabgaben EuGH v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73, *Italien/Kommission*, Slg. 1974, 709 ff., 3. Leitsatz: Eine entsprechende Wertung findet sich auch in Art. 1

Abs. 1.1 des WTO-Abkommens über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen, der klarstellt, dass eine Subvention auch dann anzunehmen ist, wenn öffentliche Abgaben erlassen oder nicht erhoben werden, vgl. *Strüber*, Steuerliche Beihilfen, 2005, 66 f.

13 Als erste Entscheidung im Beihilferecht zum deutschen EStG s. EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98, *Deutschland/Kommission*, Slg. 2000, I-6857. Für eine Analyse der Anwendung des Beihilfeverbots im Bereich der direkten Steuern vgl. *Strüber*, Steuerliche Beihilfen, 2005.

14 Abl. EG Nr. C 384/3 v. 10.12.1998.

15 Abl. Nr. C 2 v. 6.1.1998, 1.

16 Hierzu *Schön*, Steuerliche Beihilfen, ZHR-Beiheft 69 (2001), 106 (129 ff.). *Strüber*, Steuerliche Beihilfen, 2005, 233 ff.; *Wattel*, World Tax Journal 2013, 128 (135 ff.).

17 Zu diesem Spannungsverhältnis *Schön*, Steuerliche Beihilfen, ZHR-Beiheft 69 (2001), 106 (110 f.).

18 Zur Relativität von Steuergerechtigkeit z.B. *Birk*, StuW 2011, 354.

19 EuGH v. 26.6.2012 – Rs. C-336/09 P, *Polen/Kommission*, Abl. EU 2012, Nr. C 258, 2-3, Rz. 37; EuGH v. 3.9.2008 – Rs. C-402/05 P und C-415/05 P, *Al Barakaat International Foundation*, Slg. 2008, I-6351, Rz. 281; EuGH v. 29.6.2010 – Rs. C-550/09, *E und F* Slg. 2010, I-6249, Rz. 44.

sich erst ermitteln, wenn der Zweck der Abgrenzung festgestellt ist. Im Kontext des Art. 107 AEUV reicht es dabei nicht aus, auf das Verbot als solches hinzuweisen, sondern es ist nach dem Zweck des Beihilfeverbots zu fragen.

2. Das Erkenntnisinteresse an der Identifikation von Steuervergünstigungen

a) Bedeutung der richtigen Einordnung für die Rechtsanwendung

Aus nationaler Sicht besteht eine Notwendigkeit der Identifikation von Steuervergünstigungen und ihrer Abgrenzung von Fiskalzwecknormen zum einen im Interesse der Rechtsanwendung und Rechtfertigung, zum anderen ist sie wichtige Vorbedingung steuerpolitischer Maßnahmen.

Unstreitig ist, dass Steuervergünstigungen gerade nicht anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips zu konkretisieren sind²⁰, sondern ihre Auslegung an dem von ihnen verfolgten außerfiskalischen Förderzweck zu orientieren ist.

Weniger klar ist, ob bei der Auslegung von Steuervergünstigungen auch ein Zweck der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu berücksichtigen ist. Das BVerfG hat dies für die umsatzsteuerliche Privilegierung der Heilbehandlung, wenngleich nicht explizit, so durch vom Effekt her, getan²¹. Mit einer solchen Auslegung ließe sich dem ökonomischen Anforderungsprofil Rechnung tragen, dass Steuervergünstigungen gerechtfertigt werden können, um Marktversagen auszugleichen²². Richtig dosierte Steuervergünstigungen gleichen bestehende Wettbewerbsnachteile aus und vermeiden damit Wettbewerbsverzerrungen statt sie zu verursachen. Ob aus einer derartigen, dem Gebot der Wettbewerbsneutralität verpflichteten Rechtsanwendung eine enge Auslegung folgt, wie sie zum Teil generell für Ausnahmevorschriften propagiert wird²³, lässt sich nicht pauschal sagen²⁴, sondern hängt von der Formulierung der jeweiligen Steuervergünstigung ab. Ist sie überschießend ausgestaltet, muss sie eng ausgelegt werden. Sind dagegen Gruppen in vergleichbarer Wettbewerbslage nicht berücksichtigt, spricht dies für eine extensive Auslegung²⁵.

Eine weitere Frage wäre, ob Verteilungswirkungen in der Rechtsanwendung Berücksichtigung finden können. Steuervergünstigungen folgen entweder dem Bedürfnis- oder dem Verdienstprinzip²⁶, je nachdem ob es sich um Normen zur Besserstellung von Geringverdienern oder notleidenden Unternehmen handelt oder ob sie der Verhaltenslenkung dienen. Welche Verteilungswirkungen erreicht werden, ist jedoch primär Gegenstand der gesetzlichen Ausgestaltung und

kann nur innerhalb dieser Grenzen bei der Rechtsanwendung berücksichtigt werden. So lässt sich die nicht mit dem Bedürfnisprinzip zu vereinbarende Wirkung von in die Bemessungsgrundlage progressiver Steuern eingebauten Steuervergünstigungen nicht im Wege der Gesetzesauslegung beseitigen.²⁷

b) Kontroll- und abbautheoretische Interessen

Das Erkenntnisinteresse an der Identifikation von Steuervergünstigungen speist sich, nachdem der Kategorie wenig praktische Bedeutung zukommt, vor allem aus den Vorbehalten gegen sie.

Gleichheitsrechtlich rechtfertigen lassen sich Steuervergünstigungen nur, wenn sie zur Verfolgung eines Gemeinwohlziels geeignet, erforderlich und angemessen sind, sonst handelt es sich um Steuerprivilegien²⁸. Sie sind bereit aus verfassungsrechtlichen Gründen abzuschaffen.

Indes sind Steuervergünstigungen nicht per se unzulässig. Insbesondere ist der gängige Einwand einer Verkomplizierung des Steuerrechts²⁹ als pauschales Argument für die Abschaffung jedweder Vergünstigung ungeeignet. Vielmehr ist im Fall einer an einem legitimen Gemeinwohlinteresse ausgerichteten und sachgerecht ausgestalteten Steuervergünstigung ein Vergleich zu einer Alternativförderung durch eine direkte Subvention (Finanzhilfe) zu ziehen. Wie die Abwägung zwischen verschiedenen Förderinstrumenten ausgeht, hängt ganz von der individuellen Einzelmaßnahme ab.

Gewichtiger ist die Gefahr von Mitnahmeeffekten. Zwar stellt sich dieses Problem auch bei Finanzhilfen³⁰. Indes gibt es einen sehr relevanten strukturellen Unterschied: Steuervergünstigungen werden per se erst im Nachhinein nach Tatbestandsverwirklichung gewährt. § 38 AO gilt auch hier. Folglich muss der Steuerpflichtige stets zunächst „ins Risiko gehen“ und die – ohne die Vergünstigung – (angeblich) unwirtschaftliche Investition tätigen. Er wird dies im Zweifel unterlassen, je schwerer prognostizierbar ist, ob ihm die Steuervergünstigung bei der nachfolgenden Veranlagung zuerkannt wird. Hieraus ergeben sich Rückwirkungen für die tatbestandliche Ausgestaltung von Steuervergünstigungen: Nur wenn der Vergünstigungstatbestand einfach gehalten ist und keinerlei Beurteilungsspielräume lässt, wird der Steuerpflichtige wirklich wegen der Vergünstigung handeln. Ist die Gewähr dagegen unsicher, wird er entweder gar nicht handeln (dann verpufft die Vergünstigung wirkungslos) oder er wird handeln, weil er ohnehin gehandelt hätte und auf die Vergünstigung nicht angewiesen ist, dann nimmt er die Vergünstigung hinterher einfach nur mit.

20 Tipke (FN 1) 84; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 7 Rz. 39.

21 BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 ff.

22 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 181; in diesem Sinne auch Tipke (FN 1) 340.

23 Etwa EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-33/11, A Oy; Rz. 49, m.w.N.

24 Wie hier Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 65; ausf. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 355 f.

25 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 ff.

26 Tipke (FN 1) 530.

27 J. Lang (FN 8) 158.

28 J. Lang (FN 8), 141 ff.; Tipke (FN 1) 347.

29 Prominent vertreten durch P. Kirchhof, vgl. P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 359; P. Kirchhof, StuW 2002, 3 f.

30 Vgl. Bultmann, Beihilfenrecht und Vergaberecht, 2004, 59, m.w.N. in FN 117; auch VG Neustadt v. 24.5.2012 – 2 K 504/11.NW, juris, Rz. 26.

Mag es im Einzelfall sachgerecht ausgestaltete Steuervergünstigungen geben, so sind sämtliche nicht durch den Fiskalzweck begründete Ausnahmetatbestände steuerpolitisch Verfügungsmasse zur Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen. Auch die gerechtfertigte Steuervergünstigung kann ohne Schaden für die steuerliche Systematik abgeschafft werden. Das gilt natürlich umso mehr für nicht gerechtfertigte Privilegien. Stets muss bei der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dem Abbau von Steuervergünstigungen der Vorrang eingeräumt werden vor Maßnahmen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip beschneiden. Zwar gibt es auch hier Wertungsspielräume, etwa bei der Typisierung von allgemeinen Abschreibungssätzen. Die Beseitigung sämtlicher Steuervergünstigungen markiert aber grundsätzlich den Endpunkt einer systematisch zu rechtfertigenden Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.

Politisch stößt dieser an sich klare Fahrplan zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage freilich oft auf erhebliche Widerstände, weil Steuervergünstigungen von den einschlägigen Lobbygruppen vehement verteidigt werden. Insofern ist es durchaus zu begrüßen, wenn das EU-Beihilferecht dem nationalen Gesetzgeber zu Hilfe kommt, indem es Verantwortlichkeiten auf die EU-Ebene verschiebt³¹.

3. Der Telos des Beihilfeverbots

Ungeachtet dessen, dass die EU selbst seit jeher in erheblichem Maße interventionistisch tätig ist, vor allem im Agrarbereich³², folgt aus den Wettbewerbsregeln des VII. Titels des AEUV (Art. 101 ff. AEUV) ein generelles Bekenntnis zu einem unverfälschten Wettbewerb³³. Die Wurzel des unionalen Beihilfeverbots dürfte damit durchaus mit den im nationalen Kontext geäußerten Vorbehalten gegenüber staatlicher Wirtschaftsintervention übereinstimmen³⁴, auch wenn Alt-Beihilfen³⁵ nicht dem präventiven Beihilfeverbot unterliegen³⁶, sich dem AEUV also kein unmittelbarer Befehl zum Abbau bestehender Subventionen entnehmen lässt. In den Genehmigungstatbeständen des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV kommt aber zum Aus-

druck, dass Subventionen und Steuervergünstigungen vorwiegend auf die Kompensation von Marktversagen zu beschränken sind. Die daneben auch zulässigen verteilungspolitischen Förderzwecke (Regional- und Strukturbeihilfen) führen freilich zu einer Aufweichung³⁷.

Entstehungsgeschichtlich steht die Beihilfekontrolle in engem Kontext mit der Errichtung der Zollunion³⁸. Einerseits sollte verhindert werden, dass Steuervergünstigungen anstelle früherer Ein- oder Ausführvergünstigungen eingesetzt werden. Andererseits sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass sich infolge der Abschaffung der Zölle zwischen den Mitgliedstaaten von einem anderen Staat gewährte Steuervergünstigungen nicht mehr mittels Einfuhr bzw. Ausfuhrabgaben kompensieren lassen.

4. Keine allgemeine Gleichheitssatzkontrolle über die Begriffe der Steuervergünstigung/Beihilfe

Nicht jede unvollkommene Umsetzung einer Belastungsentscheidung ist Steuervergünstigung. Die Annahme einer Steuervergünstigung setzt eine auf ein außerfiskalisches Ziel gerichtete Lenkungsabsicht voraus (s. unten III.2). Sie ist also nicht die richtige Kategorie zur gleichheitsrechtlichen Überprüfung unvollkommener Fiskalzwecknormen.

Auch das Beihilfeverbot hat nicht die Aufgabe, jedwede Verzerrung durch Ungleichbehandlung rechtlich und tatsächlich gleicher Sachverhalte aufzugreifen³⁹. Theoretisch ließe es sich zu einem derartigen Instrument ausbauen. Zwar wirkt das Verbot der Begünstigung auf den ersten Blick nur gegenüber verzerrenden Entlastungen. Indes ließe es sich zu einem umfassenden Neutralitätsgebot ausdehnen, weil jede verzerrende Belastung, soweit sie nicht ausnahmslos alle Unternehmen erfasst, als Begünstigung der nicht belasteten Unternehmen interpretiert und damit ebenfalls der Beihilfekontrolle unterworfen werden könnte⁴⁰, wobei dann freilich nicht die Belastung selbst, sondern stets nur die Ausnahme von dieser dem Beihilfeverbot anheimfallen würde. Beispiel hierfür ist

31 Langner, Die Europäische Beihilfekontrolle auf dem Prüfstand, CEP Studie, 2009, 18 f.

32 Sonderstellung der Agrarpolitik s. Art. 38 ff. AEUV.

33 Allerdings kann dies wohl nicht als ein zwingendes Bekenntnis zum Marktliberalismus gewertet werden, s. Stober, Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht, 16. Aufl. 2008, 44; strikter von Yoo, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 119 AEUV, Rz. 5: Festlegung auf eine offene Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb. Ausf. zur Funktion des europäischen Beihilfeverbots Koppensteiner (FN 11), 31-63.

34 Frenz, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Vergaberecht, 2007, § 1 Rz. 2 ff.

35 Zur Abgrenzung Soltész/Wagner, Wann werden „Altbeihilfen“ zu „Neubeihilfen“, EuZW 2013, 856 ff. m.w.N.

36 EuGH v. 15.3.1994 – Rs. C-387/92, *Banco Exterior de España*, Slg. 1994, I-877, Rz. 20; EuGH v. 29.11.2012 – Rs. C-262/11, *Kremikovtzi*, Celex-Nr. 62011CJ0262, Rz. 36. Damit birgt die Bereichsausnahme für Alt-Beihilfen auch eine erhebliche Versteinerungsgefahr. Wenn Mitgliedstaaten befürch-

ten müssen, dass neue Regelungen unter das Beihilfeverbot subsumiert werden und sie keine Genehmigung der EU-Kommission erhalten, werden sie an bestehenden Maßnahmen auch dann festhalten, wenn diese nicht hinreichend wirksam oder nicht erforderlich sind. Dies kann die Verfassungsmäßigkeit der Maßnahme in Frage stellen, jedenfalls ihre ökonomische Sinnhaftigkeit. An die Mitgliedstaaten gerichtete Vorschläge zweckdienlicher Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 1 AEUV; Art. 18 VerfVO, die auch Alt-Beihilfen zum Gegenstand haben können, sind nicht rechtlich durchsetzbar, vgl. Kühling, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 108 AEUV, Rz. 11.

37 Kritisch Langner, Die Europäische Beihilfekontrolle auf dem Prüfstand, CEP Studie, 2009, S. 20 ff.

38 Englisch, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 9.2; Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 4.

39 H.M. etwa M. Lang, EstAL 2012, 411 (420).

40 Hierzu ausf. Englisch (FN 38) Rz. 9.14.

die Diskussion über die Selektivität der Kernbrennstoffsteuer.⁴¹

Eine derart umfassende Kontrolle durch das Beihilferecht stünde jedoch in eklatantem Widerspruch zur nationalen Souveränität auf dem Gebiet der nichtharmonisierten Steuern⁴². Zwar besteht diese Souveränität nur in den Grenzen des AEUV. Indes würde eine derart weit verstandene Kontrolle durch die Beihilfavorschriften sich nicht auf grenzüberschreitende Betätigungen und Verzerrungen speziell des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs beschränken, sondern es käme zu einer umfassenden Überprüfung der nationalen Steuersysteme, was freilich vor allem daran liegt, dass der EuGH der Voraussetzung der Beeinträchtigung des Handels *zwischen* den Mitgliedstaaten keine eigenständige Bedeutung beimisst (hierzu unten IV.4). Anders als andere Gleichheitssätze lässt das Beihilferecht zudem kaum Spielräume für die Beseitigung der Ungleichbehandlung, denn die Anwendung von Art. 107 AEUV erschöpft sich nicht in der Feststellung einer Ungleichbehandlung, sondern basiert auf der Feststellung, was richtige Besteuerung (Regelbelastung) ist. Das Beihilfeverbot wirkt – anders als eine Unvereinbarkeitserklärung – unmittelbar und immer nur in eine Richtung, indem es zur Unanwendbarkeit der begünstigenden Norm führt. Nur über eine grundlegende Umgestaltung des Systems können sich die Mitgliedstaaten Spielräume verschaffen. Das ist aber im Zweifel nicht gewollt. So wird der deutsche Gesetzgeber, bestätigt der EuGH die Kommissionsentscheidung zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG⁴³, wohl kaum die Konsequenz einer kompletten Abschaffung von § 8c KStG ziehen, um sanierungsbedürftigen Unternehmen den Verlustvortrag trotz Anteilseignerwechsels zu erhalten. Das zeigt, wie prekär das Beihilfeverbot im Hinblick auf den Gewaltenteilungsgrundsatz ist.

Im Übrigen eröffnet das Beihilferecht ohnehin bereits erhebliches Steuerungspotential. Dies gilt zum einen für die Genehmigungspraxis nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV, insbesondere auch durch das Instrument der Gruppenfreistellungen⁴⁴, erstreckt sich im Steuerrecht aber eben auch vorgelagert auf die Begründung der Genehmigungsbedürftigkeit mit dem daran geknüpften Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV). Die Unsicherheit darüber, welche steuerlichen Normen als Beihilfen zu qualifizieren sind, verschafft der EU-Kommission eine nicht unproblematische

Machtposition gegenüber den Mitgliedstaaten sowohl im Hinblick darauf, welche Vorschriften aufgegriffen werden, als auch welche *nicht* aufgegriffen werden. Aus Sicht der Kommission ist dies sehr attraktiv, weil sie hier, allein kontrolliert durch den EuGH, vollständig autonom agieren kann. Im Bereich der Harmonisierung ist die Kommission dagegen auf ein Initiativrecht beschränkt (Art. 17 Abs. 2 AEUV) und scheitert oft genug am Erfordernis einstimmiger Annahme durch den Ministerrat. Mag die Abneigung der Mitgliedstaaten gegenüber Beschränkungen ihrer nationalen Steuersouveränität den europäischen Integrationszielen auch abträglich sein, so darf die Beihilfeaufsicht nicht zu einer Umgehung des für steuerrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen geltenden Einstimmigkeitsprinzips genutzt werden. Dies spricht für eine eher restriktive Handhabung.

Aus der Beachtung der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten folgt schließlich, dass Bezugsrahmen immer nur die Behandlung im und durch den jeweiligen Mitgliedstaat sein kann. Wenn alle Unternehmen des betreffenden Mitgliedstaates gegenüber Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat bevorzugt werden, ist dies unbeachtlich⁴⁵. Es geht nicht darum, durch die Hintertür des Beihilferechts Standards zu erzwingen. Hieraus folgt gleichzeitig, dass eine Vergünstigung, die erst aus dem Zusammenwirken der Vorschriften zweier Mitgliedstaaten resultiert, nicht Beihilfe sein kann. Beihilferechtliche Verantwortung kann einen Mitgliedstaat nur für seine eigenen Regeln treffen.

5. Bedürfnis nach eindeutigen Ergebnissen im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Zuordnung

a) Steuervergünstigungen

Die Behandlung uneindeutiger Fälle hat im rein nationalen Kontext keine gravierenden Auswirkungen, weil sich an die Einordnung einer Norm als Steuervergünstigung – jedenfalls in der aktuellen Praxis von Rechtsprechung und Verwaltung – keine unmittelbaren Rechtsfolgen knüpfen⁴⁶. Selbst im Gesetzesvollzug werden Fiskalzwecknormen und Steuervergünstigungen gleich behandelt. Die Rechtsprechung wendet – entgegen berechtigter Kritik im Schrifttum⁴⁷ – die § 30; §§ 39ff. AO – unterschiedslos auch auf Steuervergünstigungen an⁴⁸.

41 Vgl. Kühling, EWS 2013, 113 (119), der eine selektive Begünstigung bei der Kernbrennstoffsteuer verneint. Allgemein zur Einführung von Zwecksteuern für bestimmte Unternehmen, um andere zu begünstigen Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 131 s. http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_stateid_notion/draft_guidance_de.pdf.

42 Ähnlich Schön, DStJG 23 (2000), 214 f.

43 Trotz der Verfristung der Klage der Bundesrepublik, vgl. EuGH am 3.7.2014 – Rs. C-102/13 P, DStR 2014, 9, wird es zu einer Überprüfung kommen, vgl. die anhängigen Nichtigkeitsklagen, T-287/11, T-610/11, T-612/11, T-619/11, T-620/11.

44 Z.B. für KMU Verordnung (EU) Nr. 651-2014; vgl. auch Frenz, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Verga-

berecht, 2007, Rz. 791-895.

45 EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 79.

46 Zur Relevanz der Einordnung aber Tipke (FN 1) 83 ff.

47 Tipke (FN 1) 86; ausf. Groß, Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?, 1997; Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 AO, Rz. 16 f. (Nov. 2012); Schmieszek, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 40 AO, Rz. 7 (Juni 2013); Ratschow, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 40 AO, Rz. 12 ff.

48 Vgl. z.B. zu § 30 AO BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 63; zu § 40 AO z.B. BFH v. 7.11.1989 – VII R 115/87, BStBl. 1990, 251; BFH v. 31.5.1995 – X R 245/93, BStBl. II 1995, 875 (aber offen gelassen).

b) Beihilfen

Ganz anders ist dies hinsichtlich der Einordnung als Beihilfe. Das Vorliegen einer Beihilfe begründet zum einen die Pflicht der Notifikation (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV), zum anderen das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV. Dabei liegt das Risiko der Fehlbeurteilung nicht etwa (allein) beim subventionierenden Staat, sondern trifft diejenigen, die die Beihilfe in Anspruch genommen haben bzw. im Vertrauen auf deren Rechtmäßigkeit Vermögensdispositionen vorgenommen haben. Der richtigen Einordnung kommt hier eklatante Bedeutung zu, weil dem Steuerpflichtigen keinerlei Vertrauen in das Nichtvorliegen einer Beihilfe zugebilligt wird. Die empfangenen Vorteile sind stets mit zehnjähriger Rückwirkung einschließlich Verzinsung zurückzugewähren (s. Art. 15 Abs. 1 Beihilfeverfahrensverordnung)⁴⁹. Nationales Verfahrensrecht, das dem entgegensteht, ist unanwendbar⁵⁰. Der Steuerpflichtige kann sich bei fehlendem Notifikationsverfahren nicht darauf verlassen, dass der die Beihilfe gewährende Staat in seiner Beurteilung, es handle sich nicht um eine Beihilfe, richtig gelegen hat, obwohl im System der §§ 172 ff. AO Fehler der rechtlichen Wertung generell zu Lasten des Staates gehen. Im Interesse des *effet utile* wird das durchaus auch dem Gemeinschaftsrecht bekannte Gebot des Vertrauensschutzes für das Beihilfenrecht nahezu vollständig außer Kraft gesetzt⁵¹. Auf diese Weise wird einem kollusiven Zusammenwirken von Mitgliedstaat und Bürger und der Gefahr der Umgehung des Beihilferechts vorgebeugt.

Es bestehen jedoch erhebliche Zweifel, ob diese Mechanismen auch für das Steuerrecht sachgerecht sind⁵². Für den Bereich der direkten Subventionen mag die Versagung von Vertrauensschutz angehen, weil sie in der Regel leicht erkennbar sind. Der Empfänger eines verlorenen Zuschusses oder eines zinslosen staatlichen Darlehns, dürfte sich wohl kaum über dessen Charakter irren. Auch im Bereich der Steuervergünstigungen gibt es eindeutige Fälle. Investitionszulagen sind Steuervergünstigungen/Beihilfen, auch für die meisten Sonderabschreibungen wird man dies bejahen können. Allerdings zeigt sich schon hier, wie schleichend die Übergänge sind⁵³. Wann ein Abschreibungstatbestand zur Steuervergünstigung/Beihilfe wird, hängt nicht von seiner Bezeichnung ab (s. § 7a EStG: „erhöhte Abschreibungen und Sonderabschrei-

bungen“), sondern davon ab, ob der Abschreibungssatz der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspricht. Dies lässt sich ohnehin nur typisieren, und die Realitätsgerechtigkeit dieser Typisierung bestimmt dann die Einordnung.

Nun ließen sich zwei Schlüsse ziehen: Will man an den scharfen Rechtsfolgen, insbesondere dem Ausschluss jedweden Vertrauensschutzes auch für Steuervergünstigungen festhalten, könnte sich hieraus die Forderung ergeben, den Beihilfebegriff eng auszulegen und auf eindeutige Fälle zu beschränken. Damit wäre auch einer prospektiven Beihilfeaufsicht die Kontrollmöglichkeit abgeschnitten. Der Anwendungsbereich im Steuerrecht wäre relativ schmal. Soll am *status quo* eines eher extensiven Beihilfenbegriffes festgehalten werden, für den der Wortlaut Beihilfen „gleich welcher Art“ spricht, kann sich eigentlich nur der Schluss ergeben, die Rechtsfolgen zu modifizieren, indem in Fällen mit Wertungsspielräumen, in denen der Beihilfecharakter nicht ohne weiteres erkennbar ist, Vertrauensschutz gewährt wird. Dem Phänomen der indirekten Subventionen wird man wohl nur so gerecht werden. Ihre Identifikation setzt stets eine komplexe Ermittlung der „Regelbelastung“ (hierzu im Weiteren unten IV.2) voraus. Es liegt in der Natur der Sache, dass dabei Spielräume in der Beurteilung existieren, die scharfen Rechtsfolgen zu Lasten der Steuerpflichtigen entgegenstehen. Hieran wird auch der bisher nicht offiziell verabschiedete Entwurf der Überarbeitung der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV aus 2014⁵⁴ nichts ändern. Zwar wird in Tz. 126 ff. abstrakt erläutert, wie Bezugssystem und Ausnahme zu ermitteln sind, die Wertungsspielräume bei der Beurteilung des Einzelfalls werden aber bestehen bleiben.

Überdies dürfte die Gefahr des absichtsvollen Zusammenwirkens von Unternehmen und Mitgliedstaaten im Bereich von Steuervergünstigungen geringer sein, weil sie durch abstrakt-generelle Gesetze gewährt werden, folglich jedermann zustehen, der die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt und nicht von einem individuellen Vergabeakt abhängig sind⁵⁵. Zwar ist denkbar, dass durch gezielte Ausgestaltung eines abstrakt generell formulierten Gesetzes im Ergebnis nur ein einziges bzw. einzelne Unternehmen begünstigt werden. Auch mag der Gesetzesvorbehalt für Steuervergünstigungen nicht in allen Staaten so streng ge-

49 Verordnung Nr. 659/1999 des Rates v. 22.3.1999, ABl. Nr. L 083, 27.3.1999, p. 1. Hierfür kann schon ein bloßes Auskunftsersuchen genügen, selbst wenn der Beihilfenempfänger von diesem keine Kenntnis erlangt hatte, EuG v. 10.4.2003 – Rs. C-366/00, *Scott/Kommission*, Slg. 2003, II-1763, Rz. 59 ff.; EuGH v. 6.10.2005 – Rs. C-276/03, *Scott/Kommission*, Slg. 2005, II-8437, Rz. 33 ff. Ausnahme: Nicht-einschreiten der EU-Kommission trotz Kenntnis s. EuGH v. 24.11.1987 – Rs. 223/85, *RSV*/Slg. 1987, 4617, Rz. 17.

50 EuGH v. 20.3.1997 – Rs. C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland*, Slg. 1997, I-1591; BVerwG v. 23.4.1998 – 3 C 1 5/97, BVerwGE 106, 328.

51 Zum Vertrauen in unionsrechtswidrige Beihilfen a) zu direkten Beihilfen z.B. EuGH v. 14.1.1997 – Rs. C-169/95, *Spanien/Kommission*, Slg. 1997, I-135, Rz. 51 f.; EuGH v.

20.3.1997 – Rs. C-24/95, *Alcan II*, Slg. 1997, I-1591, Rz. 25 f.; b) zu steuerlichen Beihilfen EuG v. 9.9.2009 – Rs. C-270, 227, 228, 229/01 u.a., *Diputacion Foral de Alava*, Slg. 2009, II-3029, Rz. 29.

52 In diese Richtung auch *Englisch* (FN 38) Rz. 9.68.

53 Hierzu v. *Schweinitz*, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, 2005, 93 ff.

54 http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014-_stateid_notion/draft_guidance_de.pdf.

55 Dies war anders in der finnischen Rechtssache EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, *P Oy*, DStR 2013, 1588, Rz. 23 ff., die Präjudiz für die Beurteilung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG sein könnte, in der aber die Besonderheit bestand, dass die Finanzbehörde über Ermessen verfügte.

handhabt werden wie in Deutschland⁵⁶. Dennoch dürfte die Begünstigung in der Regel nicht das Resultat eines gezielten Einwirkens des *einzelnen* Unternehmens auf den Staat sein. Der Gefahr der Umgehung des Beihilfeverbots durch Verzicht auf die Rückforderung kommt damit im Rahmen einer Güterabwägung mit dem Gebot der Rechtssicherheit geringeres Gewicht zu als bei individuell vergebenen Finanzhilfen. Eine forcierte steuerliche Beihilfenkontrolle mit Rückforderung läuft Gefahr, das Gesetzesvertrauen massiv zu erschüttern, wenn diese Zusammenhänge und Unterschiede zwischen steuerlichen Verschonungssubventionen und direkten Beihilfen nicht beachtet werden. Rechtsstaatlichkeit und Rechtssicherheit sind oberste Rechtsgrundsätze auch des Unionsrechts⁵⁷ und sollten der effektiven Durchsetzung des Beihilfeverbots nicht blind geopfert werden.

III. Kriterien für die Identifikation von Steuervergünstigungen

1. Die Identifikation von Steuervergünstigungen als Aufgabe steuerlicher Tatbestandsbildung

Steuervergünstigungen sind Ausnahmebestimmungen. Ihr Ausnahmecharakter lässt sich indes nicht formal, sondern nur *materiell*⁵⁸ bestimmen.

Joachim Lang hat in der Entwicklung einer Steuertatbestandslehre den Schlüssel zur Identifikation von Steuervergünstigungen gesehen. Als Steuervergünstigungen ordnet er Ausnahmevorschriften ein, die nicht auf einem „steuerartbegründenden Prinzip“ beruhen⁵⁹. Sie sind von negativen Tatbestandsmerkmalen abzugrenzen, die als negative Geltungsanordnungen⁶⁰ den Steuertatbestand quasi nach unten hin abgrenzen, indem sie Sachverhalte ausnehmen, die von vornherein nicht in den Steuertatbestand fallen sollen. Eines der prominentesten Beispiele ist die Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne⁶¹. Sie setzt die Quellentheorie im Bereich der Überschusseinkünfte⁶² um. Nicht durchsetzen konnte sich *Joachim Langs* Einordnung von Normen, die Steuerwürdigkeitsentscheidungen unvollkommen umsetzen, als Steuervergünstigungen. So sind Normen, die der Berücksichtigung

des existenznotwendigen Bedarfs dienen, gerade keine Steuervergünstigungen⁶³ ungeachtet dessen, ob das Einkommensteuerrecht das subjektive Nettoprinzip vollkommen oder nur rudimentär verwirklicht. Ebenso wenig werden nach heutigem Verständnis Normen, die eine Übermaß- oder Doppelbesteuerung verhindern, als Steuervergünstigungen eingeordnet⁶⁴. *Joachim Lang* selbst hat später⁶⁵ den Begriff der Steuervergünstigung auf solche Normen beschränkt, die „in Durchbrechung des steuerartbegründenden Prinzips, insbesondere in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, bevorzugen wollen und bevorzugen“.

Dabei kommt es entgegen der Nomenklatur des Subventionsberichts⁶⁶ nicht auf die Größe der Gruppe der Begünstigten an⁶⁷. Nicht nur die schmale Ausnahme ist Steuervergünstigung. Begünstigt werden kann auch die Mehrheit der Steuerpflichtigen.

2. Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen

Des Weiteren setzt die Annahme einer Steuervergünstigung voraus, dass es sich um eine bezweckte Maßnahme handelt⁶⁸. Als Instrument der Wirtschaftslenkung oder Sozialgestaltung kommt der Vorstellung des Gesetzgebers entscheidende Bedeutung zu. Lenkung impliziert Intention. Ob die Norm wirkt, muss anhand der mit ihr verfolgten Ziele beurteilt werden. Die faktische Begünstigungswirkung lückenhafter Fiskalzwecknormen macht diese nicht zu Steuervergünstigungen.

Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, welche Anforderungen an die Sichtbarkeit der gesetzgeberischen Intention zu stellen sind. Reicht eine *mögliche* Lenkungsabsicht? Muss diese explizit geäußert werden? Im Steuertatbestand oder in den Gesetzgebungsmaterialien? Offen gehalten sind die Vorgaben des BVerfG, Förderungs- und Lenkungsziele seien als Rechtfertigungsgründe nur dann geeignet, wenn sie von „erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden“⁶⁹. Der gesetzgeberische Zweck muss danach entweder im Gesetzestext oder in den Materialien zum Ausdruck kommen⁷⁰. Da sich im Gesetzestext in den seltensten Fällen explizite Ausführungen zu den gesetzgeberischen Motiven finden, muss es

56 Gegen untergesetzliche Steuervergünstigungen BFH v. 26.8.1954 – IV 512/53 U, BStBl. III 1954, 313; BFH v. 9.3.1993 – VII R 87/92, BStBl. II 1993, 468.

57 Art. 2 EUV; Rechtssicherheit gilt auch im Unionsrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz, vgl. schon EuGH, Rs. 42 u. 45/59, *SNUPAT*, Slg. 1961, 109, 172; vgl. ferner aus jüngerer Zeit z.B. EuGH v. 10.9.2009 – Rs. C-201/08, *Plantanol*, Slg. 2009, I-8343, Rz. 46.

58 *J. Lang* (FN 8) 75.

59 *J. Lang* (FN 8) 141.

60 *J. Lang* (FN 8) 63 ff.

61 *Tipke* (FN 1) 80.

62 Freilich lässt sich darüber streiten, ob der Gesetzgeber nach der erheblichen Ausweitung der Steuerpflicht privater Veräußerungsgewinne überhaupt noch an der Quellentheorie festhält, hierzu *Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. Est. Anm. 630 (Aug. 2014).

63 A.A. noch *J. Lang* (FN 8) 77 ff.

64 Nach *J. Lang* (FN 8) 118 ff., handelt es sich um „aptive Steuervergünstigungen“, ein Begriff, der sich nicht durch-

gesetzt hat.

65 S. *J. Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 7 Rz. 37.

66 „Sonstige steuerliche Regelungen“ nach Anlage 3 des Subventionsberichts, s. 25. Subventionsbericht, BT-Drucks. 18/5940, 85.

67 *Tipke* (FN 1) 82.

68 *Tipke* (FN 1) 80 f.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 67/68. Im weiter gefassten Konzept der Steuervergünstigung in *J. Langs* Dissertation kann dies nur für die von ihm als „subventiv“ bezeichneten Steuervergünstigungen gelten, *J. Lang* (FN 8) 124 ff.

69 BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, 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); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

70 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (237).

ausreichen, wenn sich ein solcher qua Auslegung ermitteln lässt. Hierzu kann auf die Materialien zurückgegriffen werden⁷¹.

3. Belastbarkeit der Abgrenzung

Die Abgrenzungskriterien für die Identifikation von Steuervergünstigungen müssen sich selten bewähren, weil, wie gesagt, die Einordnung in der Regel keine fallentscheidende Wirkung entfaltet. Auch die Verfassungsmäßigkeit hängt nicht daran, ob eine Norm Steuervergünstigung ist, sondern ob sie gleichheitssatzkonform ausgestaltet ist, woran es gerade in den Zweifelsfällen unklarer Lenkungsintention häufig fehlen wird. Dennoch stellt sich die Frage nach der Belastbarkeit der Einordnung.

Auch hierbei spielt die Lenkungsabsicht ein zentrale, allerdings nicht die allein entscheidende Rolle. Bestimmt ein interventionistisches Ziel die gesetzgeberische Maßnahme bereits im Gesetzgebungsverfahren, findet dies regelmäßig seinen Niederschlag auch im gesetzlichen Tatbestand. Es handelt sich in diesen Fällen eindeutig um Steuervergünstigungen. So muss der Vergünstigungscharakter eines „Fördergebietsgesetzes“⁷² oder von Sonderabschreibungen für bestimmte Branchen nicht hinterfragt werden. Umgekehrt macht jedoch die Subventionsabsicht allein eine Norm nicht automatisch zur Steuervergünstigung. Qua Deklaration können Fiskalzwecknormen nicht in Steuervergünstigungen umqualifiziert werden. Wenn der Gesetzgeber die Verlustverrechnung als tragende Säule des Nettoprinzips plötzlich als Steuervergünstigung bezeichnet, um Einschränkungen ohne weitere Rechtfertigung vornehmen zu können, so hat dies weder auf die Einordnung Einfluss⁷³, noch reduziert es die Rechtfertigungslast.

Schwieriger ist die Beurteilung in Mischfällen, in denen steuersystematisch mehrere Lösungen möglich sind, etwa an der Grenze zwischen Erwerbs- und Privatsphäre in Fällen gemischter Veranlassung. Auch hier bleibt es grundsätzlich bei der Einordnung als Fiskalzwecknorm. Allerdings kann bei der Ausgestaltung ein Lenkungszweck einfließen. Hätte der Gesetzgeber die Entfernungspauschale umgekehrt zu der für verfassungswidrig befundenen Regelung des Steueränderungsgesetzes 2007⁷⁴ für Fernpendler eingeschränkt, so hätte sich nicht nur ein Gleichlauf mit der Typisierung privater Veranlassung ergeben; es

wäre auch eine ökologische Rechtfertigung möglich gewesen.

Besondere Probleme werfen Vereinfachungsbefreiungen auf. Sie enthalten nicht selten verdeckte Steuervergünstigungen. So soll die Arbeitnehmerpauschale des § 9a Nr. 1a EStG vereinfachen, hat aber aufgrund ihrer konkreten Ausgestaltung in vielen Fällen erhebliche Begünstigungswirkung. Ob dies intendiert ist, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen⁷⁵. Im Ergebnis dürfte dies allerdings kaum eine Rolle spielen, weil Vereinfachungsnormen prinzipiell daran zu messen sind, ob sie den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grenzen verfassungskonformer Typisierung⁷⁶ entsprechen. Nur wenn der Gesetzgeber explizit (zusätzlich) Förderzwecke verfolgt, können diese rechtfertigend herangezogen werden. Allerdings müsste die Norm dann auch im Hinblick auf den Förderzweck sachgerecht ausgestaltet sein, was nur schwerlich vorstellbar ist.

IV. Kriterien für die Identifikation von EU-rechtlichen Beihilfen

1. Relevanz der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet „staatliche Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen ...“, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.

Dass der Beihilfebegriff nicht auf direkte Subventionen (Finanzhilfen) beschränkt ist, sondern eben auch Steuervergünstigungen als indirekte Subventionen erfasst, ist unproblematisch⁷⁷. Unklar ist die Wertigkeit der einzelnen Tatbestandsmerkmale. Zwar betont der Gerichtshof, die Einstufung als Beihilfe setze voraus, dass alle in Art. 107 Abs. 1 AEUV genannten Voraussetzungen vorliegen⁷⁸, die Prüfung konzentriert sich aber auf das Tatbestandsmerkmal der „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“. Hierzu hat der EuGH die Selektivität der Maßnahme als zentrales Kriterium der Abschichtung zwischen Normalbelastung und Begünstigung einer von der Allgemeinheit abgrenzbaren Gruppe entwickelt.

71 Grundlegend zur Bedeutung der Gesetzesbegründung *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen, 2012, 2. Teil, Abschnitt B.

72 Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz), BGBl. I 1993, 1654.

73 Der 25. Subventionsbericht, BT-Drucks. 18/5940, 258, führt die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG a.F. zu Unrecht als Steuervergünstigung.

74 Gesetz v. 19.7.2006, BGBl. I 2006, 1652.

75 Verneinend BFH v. 7.11.2000 – III R 79/97, BStBl. II 2001, 702 (705); zustimmend *Prinz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9a EStG, Anm. 5 (Sept. 2012).

76 Hierzu *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 147.

77 Vgl. etwa EuGH v. 15.6.2006 – Rs. C-393/04, *Air Liquide Industries Belgium*, Slg. 2006, I-5293, 2. Leitsatz: „... so ist der

Begriff der Beihilfe weiter als der der Subvention; er umfasst nicht nur positive Leistungen wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch staatliche Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen. Daraus folgt, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, eine staatliche Beihilfe i.S.v. Art. 87 Abs. 1 EG ist.“

78 EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00, *Altmark Trans*, Slg. 2003, I-7747, Rz. 74 m.w.N.; EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 31.

2. EU-Rechtspraxis: Abgrenzung anhand des Merkmals der Selektivität

a) Dreistufige Prüfung des EuGH

Die Qualifikation als „selektiv“ setzt voraus, dass die nationale Steuermaßnahme drei Prüfungsschritte durchläuft⁷⁹. In einem ersten Schritt wird die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt. Im zweiten Schritt wird gefragt, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil selektiv ist. Dies soll dann der Fall sein, „wenn die Maßnahme von dem allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“⁸⁰. Ist dies der Fall, gilt die Maßnahme prima facie als selektiv. Der dritte Prüfungsschritt hat lediglich Korrekturfunktion. Hier wird es dem Mitgliedstaat möglich gemacht nachzuweisen, dass die Maßnahme „durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems, mit dem sie in Zusammenhang steht, gerechtfertigt ist“⁸¹. Da hierbei außerfiskalische Rechtfertigungsgründe keine Rolle spielen – sie können die Genehmigung der Beihilfe nach Art 107 Abs. 2 und 3 AEUV ermöglichen und sind nur dort zu berücksichtigen – geht es auf dieser Stufe letztlich nur um eine Rückkoppelung mit dem, was auf der ersten Stufe bereits als allgemeines System festgestellt worden ist.

b) Ermittlung des Bezugssystems

Zentral ist die Frage, wie das „Bezugssystem“⁸² zu bestimmen ist. Je nachdem, ob der Rahmen eng oder weit gefasst wird, sind Einzelregeln Ausnahmen oder begründen eine eigene Systementscheidung. Der Entwurf einer Mitteilung der EU-Kommission zur Anwendung von Art. 107 AEUV schlägt eine Orientierung an der Gesamtheit aller systembildenden Prinzipien der jeweiligen Steuer vor. Bezugssystem sei „die Abgabe selbst“⁸³. Roland Ismer spricht sich dagegen für die Ermittlung des Ausnahmecharakters anhand einer am „kleinstmöglichen System orientierten Bewertung“ aus. Ein derart enger Ansatz „eigne“ sich besser, führe zu größerer Rechtssicherheit und sei missbrauchsfester⁸⁴. Unklar sind indes auch hier die Grenzen, wenn nicht jede Einzelregelung zum „System“ aufgewertet werden soll. Zwar mag es innerhalb einer Steuer Subsysteme geben, diese sind aber alle an den steuerart-

begründenden Prinzipien auszurichten. Nur so lässt sich verstehen, ob es sich um den Vollzug des Systems oder um Durchbrechungen desselben handelt. Dabei geht es bei der Frage nach den systemtragenden Prinzipien einer Steuer nicht um verfassungsrechtliche Wertungen⁸⁵, sondern um die Ermittlung des Ausnahme-/Regelverhältnisses innerhalb des vom einfachgesetzlichen Gesetzgeber gewählten Systems.

c) Allgemein günstige Steuersysteme

Keiner Diskussion bedarf es, dass eine allgemein günstige Ausgestaltung des Steuersystems weder Steuervergünstigung noch Beihilfe ist und zwar auch dann nicht, wenn der Gesetzgeber dabei auch standort- oder lenkungspolitische Ziele verfolgt. Ein niedriger allgemeiner Körperschaftsteuersatz, mag er auch mittels Steuererhöhungen an anderer Stelle finanziert sein, ist weder Steuervergünstigung noch Beihilfe⁸⁶.

Aber auch einzelne Vorschriften wie etwa weitreichende Verlustausgleichsmöglichkeiten sind nicht als Beihilfen einzustufen, soweit sie nicht persönlich oder sachlich begrenzt sind, mögen sie auch im internationalen Vergleich (mittlerweile) unüblich sein.

Ebenso wenig sind Beteiligungsertragsbefreiungen wie in § 8b Abs. 1 und 2 KStG Beihilfen. Zweifelhaft ist bereits, ob sie sich an eine von der Unternehmensgesamtheit abgrenzbare Teilmenge bestimmter Unternehmen richten, nämlich solche, die Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften halten, schließlich ist das Halten von Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften nicht auf spezifische Unternehmen oder Branchen beschränkt. Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG ist aber vor allem deshalb nicht selektiv, weil sie lediglich wirtschaftliche Doppelbelastungen vermeidet und damit Ausdruck der allgemeinen Systementscheidung für eine Einmalbelastung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ist⁸⁷. Selbst wenn man § 8b Abs. 1 und 2 KStG auf der ersten Stufe als eine Ausnahme vom umfassenden Einkommensbegriff des KStG wertet, würde die Vorschrift auf der dritten Stufe aus dem Beihilfenbegriff herausfallen, weil sie durch die Natur des praktizierten Körperschaftsteuersystems gerechtfertigt ist. Dasselbe Ergebnis lässt sich erzielen, wenn man die Regelbelastung durch das Körperschaftsteuersystem der Einmalbelastung definiert. Dann stellen §§ 8b Abs. 1 und 2 KStG gar keine Ausnahmen von der Regelbelastung dar.⁸⁸ Es fehlt schon an der Begünstigung.

79 Vgl. EuGH v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73, *Kommission/Italien*, Slg. 1974, 709 Rz. 33; EuGH v. 17.6.1999 – Rs. C-75/97, *Belgien/Kommission*, Slg. 1999, I-03671, Rz. 28 ff.; EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-08365, Rz. 41; EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-148/04, *Unicredito Italiano*, Slg. 2005, I-11137, Rz. 51; EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-8/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-07115, Rz. 54; EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08, *Paint Graphos*, Slg. 2011, I-07611, Rz. 49; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, *P Oy*, IStR 2013, 635, Rz. 19.

80 EuG v. 7.3.2012 – Rs. C-210/02, *British Aggregates/Kommission*, juris, Rz. 49.

81 EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 37; EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rz. 53.

82 Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 128 (FN 41).

83 Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 134 (FN 41).

84 *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (134 f.).

85 So aber als zentraler Grund für den Alternativvorschlag des „kleinstmöglichen Systems“ *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (134).

86 *Englisch* (FN 38) Rz. 9.17, hebt zu Recht hervor, dass die Beihilfeaufsicht damit kein Instrument zur Eindämmung „fairen“ Steuerwettbewerbs darstellt.

87 *J. Lang*, DStJG 24 (2000), 49 (90 ff.).

88 Vgl. *Suchanek*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG, Anm. 57 (Mai 2011): § 8b KStG als „technische Steuerbefreiung“.

d) *Abgrenzung von Beihilfen gegenüber allgemein günstigen Steuersystemen*

Zur Abgrenzung gegenüber allgemein günstigen Steuersystemen zieht die europäische Rechtsprechung die *Bestimmbarkeit*⁸⁹ einer Teilmenge begünstigter Unternehmen gegenüber der Unternehmensgesamtheit heran. Diese kann durchaus groß sein⁹⁰.

Unzweifelhaft sind danach Steuervergünstigungen, deren subjektiver Anwendungsbereich auf eine bestimmte Branche⁹¹ beschränkt ist, selektiv. Ob die Unternehmen der begünstigten Branche in unmittelbarem Wettbewerb zu nicht begünstigten Branchen stehen oder ganz unterschiedlichen Wirtschaftszweigen angehören, ist dabei unerheblich⁹². Derartige Vorschriften könnten allenfalls dann noch dem Selektivitätsverdikt entgehen, wenn auf diese Weise systemimmanent eine nur diese Branche an anderer Stelle betreffende Belastung ausglich wird⁹³.

Europäischer Gerichtshof und Europäisches Gericht gehen weiter, wenn sie die Selektivität auch für regional⁹⁴ oder zeitlich⁹⁵ begrenzte Steuervorteile bejahen. Zwar stehen diese Begünstigungen Unternehmen aller Branchen und Produktionszweige offen. Auch hier lassen sich die begünstigten Unternehmen aber anhand vorher festgelegter Kriterien von der Allgemeinheit der Unternehmen abschichten. Dabei dürfte dies für zeitlich begrenzte Steuervorteile wohl nur dann zutreffen, wenn die zeitliche Befristung von Anfang an feststeht, weil es geradezu zum Wesen steuerrechtlicher Normen gehört, dass sie sehr kurzen Änderungszyklen unterliegen. Dies ist der Normalfall und keine Ausnahme.

Selektiv sollen ferner auch solche Vorschriften sein, die, ohne dass sie tatbestandlich bestimmte Grenzen enthalten, faktisch nur von Großunternehmen genutzt werden können⁹⁶. Dann muss von Selektivität erst recht ausgegangen werden, wenn die Gewährung steuerlicher Vorteile ausdrücklich an das Über- oder Unterschreiten bestimmter Umsatz- oder Gewinn Grenzen geknüpft ist.

Schließlich begründet eine Differenzierung zwischen in- und ausländischen Unternehmen die Selektivität der Maßnahme, und zwar auch dann, wenn die Regelung de jure unterschiedslos Anwendung findet, de facto aber nur ausländische Unternehmen begünstigt⁹⁷.

e) *Faktische Selektivität in den Fällen steuerobjekt- statt steuersubjektbezogener Ausnahmetatbestände*

Problematisch ist die Einordnung von Steuervergünstigungen, die nicht (bestimmte) Unternehmen adressieren, sondern ohne subjektive Einschränkungen in der Bemessungsgrundlage normiert sind. Indes kommt es nach ständiger Rechtsprechung⁹⁸ nicht auf die Tatbestandstechnik an, maßgeblich sind vielmehr die Wirkungen. Deshalb kann nicht entscheidend sein, ob der nationale Gesetzgeber statt bestimmter Unternehmen bestimmte Investitionen oder Einkünfte begünstigt. Zwar spricht Art. 107 Abs. 1 AEUV von der „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“. Jedoch ist im Steuerrecht eine unternehmensspezifische Begünstigung die Ausnahme. Auch eine Sonderabschreibung für den Schiffs- oder Flugzeugbau ist nicht auf einen bestimmten Unternehmenstypus beschränkt, sondern steht theoretisch allen Unternehmen offen, die Flugzeuge oder Schiffe anschaffen oder herstellen. Deshalb lässt sich auch der Selektivität einer Begünstigung von Lizenz-einnahmen nicht entgegenhalten, von ihr könne jedes Unternehmen Gebrauch machen⁹⁹. Dasselbe Argument hätte man auch im Fall der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG geltend machen können. Die Erleichterung war nicht auf bestimmte Branchen zugeschnitten, sondern stand allen Unternehmen offen, die sich in einer vergleichbaren wirtschaftlichen Lage befanden. Im Übrigen würde es eine derartige Differenzierung von der Tatbestandstechnik abhängig machen, ob eine Beihilfe vorliegt. Statt IT-Unternehmen zu begünstigen, muss der Gesetzgeber nur IT-unternehmensspezifische Gewinne begünstigen, um der

89 EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 45.

90 Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 119 (FN 41).

91 Ausschließlichkeit ist nicht erforderlich. Der EuGH lässt ausreichen, dass die Maßnahme „im Wesentlichen“ auf einen Wirtschaftsbereich oder auf verschiedene Wirtschaftsbereiche bezogen ist EuGH v. 12.7.1990 – Rs. C-169/84, *COFAZ/Kommission*, Slg. 1990, I-3083, Rz. 22 und 23, und v. 20.11.2003 – Rs. C-126/01, *GEMO*, Slg. 2003, I-13769, Rz. 37 bis 39.

92 Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 119 (FN 41).

93 Zur Möglichkeit der Berücksichtigung eines Nachteilsausgleichs EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00, *Altmark Trans*, Slg. 2003, I-7747, Rz. 87 ff.

94 EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98, *Deutschland/Kommission*, Slg. 2000, I-6857, Rz. 23; EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115.

95 EuG v. 4.9.2009 – Rs. T-211/05, *Italien/Kommission*, Slg. 2009, II-2777, Rz. 120 und 121.

96 EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-279/08 P, *Kommission/Niederlande*, Slg. 2011, I-07671, Rz. 63 zu Vergünstigungstatbeständen im Rahmen des Emissionshandels, die nur von Unterneh-

men genutzt werden konnten, deren Leistungsbedarf einen bestimmten Grenzwert überschritt.

97 S. etwa EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission/Gibraltar*, Slg. 2011, I-11113. Andererseits EuG, v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 63 ff.; mit krit. Anm. *Linn*, IStR 2015, 114 (116), der es bemerkenswert findet, dass die Beschränkung der Goodwill Abschreibung auf den Erwerb ausländischer Beteiligungen nicht als selektiv eingestuft wurde. Natürlich stellt sich auch die umgekehrte Frage, ob eine Besserstellung inländischer Unternehmen als Beihilfe einzuordnen ist. Gemeinhin werden diese Fälle nur im Licht der Diskriminierungsverbote geprüft. Die Schnittmenge zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ist indes noch nicht ausdiskutiert; hierzu *Wattel*, *World Tax Journal* 2013, 128 (130 ff.); *Englisch* (FN 38) Rz. 951 ff.

98 EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 69; EuGH v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73, *Italien/Kommission*, Slg. 1974, 709, Rz. 27, und v. 29.4.2004 – Rs. C-159/01, *Niederlande/Kommission*, Slg. 2004, I-4461, Rz. 51.

99 *Luts*, *EC Tax Review* 2014, 258 (264), mit Hinweis auf das diesbezügliche und von der EU-Kommission akzeptierte Vorbringen im Fall der spanischen Patentbox.

Beihilfekontrolle zu entgehen. Dies ist mit einem wirkungsorientierten Verständnis unvereinbar¹⁰⁰.

Allerdings schränkt die Rechtsprechung ein, dass eine Maßnahme, selbst wenn sie eine Abweichung von der allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung darstellt, dann nicht selektiv ist, wenn sie potentiell von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden kann, weil es dann „nicht möglich sei, einen Vergleich der rechtlichen und tatsächlichen Situation der Unternehmen, denen die Maßnahme zugutekommen kann, mit der Situation der Unternehmen, denen sie nicht zugutekommen kann, im Hinblick auf das mit der allgemeinen oder normalen Regelung verfolgte Ziel vorzunehmen“¹⁰¹. Auf diese Weise soll vermieden werden, dass jede Abweichung von der Regelbesteuerung automatisch zur Annahme der Selektivität führt¹⁰².

Dass eine Vergünstigung potentiell allen Unternehmen offen steht, wird man aber grundsätzlich bei Vergünstigungen für Einkünfte aus einer *bestimmten* Tätigkeit nicht annehmen können. Auszugehen ist von konkreten Unternehmen und Unternehmenszwecken und nicht vom hypothetischen Sachverhalt einer Veränderung des Geschäftszwecks oder eines Branchenwechsels. So kann jedes Unternehmen unabhängig von seinem Geschäftsgegenstand (ausländische) Beteiligungen erwerben¹⁰³. Die Begünstigung ist nicht von der Art der Tätigkeit abhängig. Aber nicht jedes Unternehmen kann Gewinne aus dem Betrieb von Handelsschiffen erwirtschaften, und ebenso wenig kann jedes Unternehmen Lizenz Einkünfte erzielen.

f) Exkulpation Schedulensteuersystem?

Allerdings könnte eingewandt werden, ein Staat verfolge ein *System der Ungleichbehandlung* einzelner Einkunftsarten, wenn seine Einkommensteuer als Schedulessteuer eingeordnet werden kann. Wäre die Vorschrift dem allgemeinen Steuersystem zuzuordnen, käme es nach dem Prüfungsduktus des EuGH gar nicht mehr darauf an, ob sie bestimmte Unternehmen oder bestimmte Unternehmenstätigkeiten privilegiert. Welche Schwierigkeiten hier entstehen, lässt sich an der ermäßigten Besteuerung von Kapitaleinkünften

durch die Abgeltungsteuer verdeutlichen. Schon ob es sich hierbei um eine Steuervergünstigung handelt, ist umstritten¹⁰⁴. Die Einordnung hängt davon ab, ob man in der Abgeltungsteuer einen grundsätzlichen Wechsel hin zu einem Schedulessteuersystem sieht mit einer ermäßigten Besteuerung von Einkünften aus (Finanz)kapital. Dies wird man ungeachtet der vielen Defizite und Brüche der Abgeltungsteuer bejahen müssen. Damit lässt sich folgern, dass „kleine Schedules“ – etwa § 5a EStG¹⁰⁵ – Steuervergünstigung sind, eine Zweiteilung der Einkommensteuer im Sinne einer (wenn auch möglicherweise sehr imperfekten) dualen Einkommensteuer dagegen Regelbesteuerung eines allgemeinen Systems und damit keine Steuervergünstigung.

Ähnlich ist dies unter dem Vorzeichen des Beihilferechts zu sehen, wobei die Abgeltungsteuer wohl schon deshalb aus dem Beihilferaster herausfällt, weil sie nicht Unternehmen, sondern lediglich private Kapitaleinkünfte begünstigt (§ 20 Abs. 8 EStG)¹⁰⁶. Dagegen wirft die Begünstigung spezieller unternehmerischer Einkünfte, etwa Lizenz Einkünfte im Rahmen sog. Patent Boxes, die Frage der Einordnung als kohärentes Element eines Schedulessteuersystems unmittelbar auf.

Richtig ist aufgrund der Kontextualität der Ermittlung des allgemeinen Systems innerhalb der jeweiligen mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnung, dass in Staaten, die anders als Deutschland schon dem Grunde nach keinen synthetischen Einkommensbegriff kennen, die Ungleichbehandlung verschiedener Einkunftsarten systemimmanent sein mag. Dies heißt aber nicht, dass jedwede singuläre Begünstigung bestimmter Einkünfte dem Regelsystem zugerechnet werden kann, denn meist wird die Schedulesbildung einem bestimmten übergeordneten Muster folgen, das sich an Fiskalzwecken orientiert. Die Schedules sind im Zweifel nicht willkürlich gebildet. Ansonsten könnte man kaum von einem „System“ sprechen. Umso weniger lässt sich mit der Schedulesbesteuerung als maßgeblichem System argumentieren, wenn ein Staat in Wirklichkeit einen synthetischen Einkommensbegriff verfolgt¹⁰⁷.

100 Ausdrücklich EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission/Gibraltar*, Slg. 2011, I-11113, Rz. 92. Offen gelassen in Bezug auf IP companies vs. IP Boxes bei *Luts*, Compatibility, of IP Box Regimes with the EU State Aid Rules and Code of Conduct, EC Tax Review 2014, 258 (273).

101 EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 48.

102 EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 49.

103 EuG v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, *Banco Santander*, BB 2015, 1188, Rz. 57.

104 Hierzu *Englisch*, StuW 2007, 221 (224); *Dahm/Hamacher*, ifst-Schrift Nr. 478 (2012), 26.

105 Einordnung als Steuervergünstigung *VoB*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5a EStG, Anm. 6. (Okt. 2011). § 5a ist als Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV einzuordnen. Die EU-Kommission hat allerdings keine Einwände erhoben und § 5a EStG gebilligt, vgl. EU-Kommission v. 11.12.1998, SG (98) D/11575, S. 7 f. (unveröffentlicht) und *Hennrichs/Kuntschik*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff,

EStG, § 5a EStG, Rz. A 80 (Okt. 2007).

106 Zwar können auch abnehmerorientierte Begünstigungen mittelbare Unternehmensbeihilfen darstellen (hierzu unten IV.2.g) und für Kapitalanleger EuG v. 4.3.2009 – Rs. C-445/05, *Associazione italiana*, Slg. 2009, II-289, Rz. 131 ff.), auch ist nicht erforderlich, dass allein Unternehmen begünstigt werden (EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02, *Italien/Kommission*, Slg. 2005, I-10901, Rz. 91 f.), allerdings ist die Abgeltungsteuer nicht so konzipiert, dass sie die Fremdkapitalaufnahme von Unternehmen begünstigen soll. Im Gegenteil, dies dürfte eher unerwünschte Nebenfolge der allgemeinen Begünstigung von Kapitaleinkünften sein.

107 Insofern passt dieser Rechtfertigungsversuch auch nicht für die spanischen Patentboxen, da auch Spanien vom Grundsatz her einen synthetischen Einkommensbegriff anlegt. Hierzu ausf. *Luts*, EC Tax Review 2014, 258 (268 ff.), der allerdings wenig überzeugend und deutlichem Widerspruch zu der Rspr. des EuGH Qualifikations- und Rechtfertigungsebene vermengt.

g) Mittelbare Begünstigung von Unternehmen durch abnehmerbezogene Begünstigungen?

Häufig sind Adressat von (Steuer)vergünstigungen nicht bestimmte Unternehmen oder Branchen, sondern subjektiv berechtigt sind die Abnehmer, wie dies etwa bei der früheren Vergünstigung von Lebensversicherungen der Fall war oder aktuell in der Begünstigung bestimmter Altersvorsorgeprodukte. Hier stellt sich die Frage mittelbarer Selektivität insofern, als es wiederum eine reine Frage der Technik sein kann, wer Begünstigungsadressat ist. Nach dem wirkungsorientierten Ansatz des EuGH muss jedoch gefragt werden, wo die Begünstigung sich tatsächlich niederschlägt. Begünstigungen zugunsten von Arbeitnehmern (Bergbauprämie) hat der EuGH als mittelbare Begünstigung der Arbeitgeber und damit als selektive Beihilfe eingestuft¹⁰⁸. In der Rechtssache *Mediaset* wurden Kaufzuschüsse zum Erwerb eines bestimmten Produkts als Unternehmensbeihilfe eingestuft¹⁰⁹.

Unzweifelhaft verbessern produktbezogene Vergünstigungen die Absatzchancen der diese Unternehmen anbietenden Produkte, auch dann wenn Adressat der Abnehmer und nicht das anbietende Unternehmen ist¹¹⁰. Dennoch ist eine Einordnung als Beihilfe problematisch. Unabhängig davon, ob die überwältigten Vorteile noch aus staatlichen Mitteln gewährt werden¹¹¹, lässt sich aufgrund der oftmals sehr unklaren Überwälzungsmechanismen nicht bestimmen, wie hoch der Vorteil der Unternehmen ist. Dies ist aber zwingende Voraussetzung für die Festsetzung des Rückforderungsbetrages¹¹² und kann im Zweifel auch nicht durch Schätzung ermittelt werden.

3. Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen des Mitgliedstaates

Deutliche Unterschiede bestehen Steuervergünstigungen und Beihilfen hinsichtlich der Bedeutung des mit der Maßnahme verfolgten Zwecks. Welche Ziele mit der staatlichen Maßnahme verfolgt werden, soll für die Einordnung als Beihilfe unbeachtlich sein¹¹³. Es komme vielmehr allein auf die Wirkungen an. Ganz richtig ist es jedoch nicht, dass der EuGH den Motiven keinerlei Bedeutung beimisst, wenn in der Rechtssache *Kommission/Gibraltar* der Beihilfecharakter aus dem Umstand abgeleitet wird, dass die Maßnahme „genau so konzipiert“¹¹⁴ war, dass sie – trotz allgemeiner Formulierung – bestimmte Unternehmen begünstigt. Für die Zurechnung der selektiven Wirkung und die Abgrenzung gegenüber rein zufälligen Effekten wird also sehr wohl darauf abgestellt,

ob der Maßnahme ein bestimmter Plan, ein auf Begünstigung bestimmter Unternehmen zugeschnittenes Konzept zugrunde liegt.

Die These, es komme auf die Intentionen der nationalen Gesetzgeber nicht an, ist nicht schlüssig, weil es keine gemeineuropäische Vorstellung einer Regelbelastung gibt. Vielmehr obliegt es der Deutungshoheit der nationalen Gesetzgeber, in Ausgestaltung ihrer nationalen Steuersysteme Belastungsentscheidungen zu treffen und damit den Eichstrich der Regelbelastung festzulegen. Die Berücksichtigung der gesetzgeberischen Intention ist Ausdruck der Souveränität der Mitgliedstaaten. Dann aber müssen sich die nationalen Gesetzgeber auch daran festhalten lassen, wenn sie gezielt Ausnahmen von dieser Regelbelastung – insbesondere zugunsten besonders mobiler Einkünfte – vorsehen. Verfolgt der Gesetzgeber explizit einen Lenkungszweck, sollte dies bei der Einordnungsentscheidung berücksichtigt werden. Ein Staat, der durch Normierung einer Patentbox, darauf abzielt Buchgewinne anzuziehen, nimmt Verfälschungen des Wettbewerbs billigend in Kauf, wenn er sie nicht sogar intendiert. In diesem Fall ist von einer Beihilfe auszugehen. Ob diese durch das verfolgte Gemeinwohlziel gerechtfertigt werden kann, muss anhand von Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV beantwortet werden. Indes gelangt man auf die Rechtfertigungsebene nur, wenn im ersten Schritt die Beihilfequalität bejaht wird.

Andererseits sollten die Mitgliedstaaten über die Beihilfeaufsicht nicht für zufällige Wirkungen zur Verantwortung gezogen werden. Zudem dürfte im Fall zufälliger Wirkungen der Beihilfecharakter für die begünstigen Steuerpflichtigen kaum noch vorhersehbar sein. Der Differenzierung zwischen zufälligen und intendierten Wirkungen könnte entscheidende Bedeutung zukommen im Hinblick auf die jüngst geäußerte Vorstellung, das Beihilfenrecht lasse sich möglicherweise auch gegen mitgliedstaatliche Regeln einsetzen, die hybride Gestaltungen ermöglichen¹¹⁵. Hybride Gestaltungen werden ausgelöst durch die Unabgestimmtheit der nationalen Steuersysteme. Weil sie vom Zusammenwirken zweier oder mehrere Steuersysteme abhängen, lassen sie sich kaum einem einzelnen Steuergesetzgeber zurechnen. Allenfalls wenn ein Steuersystem ganz bewusst so konzipiert wird, dass es doppelte Nichtbesteuerungen ermöglicht, ließe sich von einer planvollen Wirkung ausgehen. Im Übrigen kann aber keine Pflicht zur Vermeidung von Nichtbesteuerung angenommen werden, die das Absehen von entsprechenden Normen zur Beihilfe ma-

108 EuGH v. 23.2.1961 – Rs. C-30/59, *De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde*, Slg. 1961, I-3.

109 EuGH v. 28.7.2011 – Rs. C-403/10 P, *Mediaset/Kommission*, Slg. 2011, I-117, Rz. 130.

110 S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl. 2015, 112.

111 Zweifelnd *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (309 f.).

112 Zutreffend *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (311); *Heidenhain*, EWS 2007, 623 (625); a.A. *Englisch* (FN 38) Rz. 9.30. Zuzustimmen ist, dass es nicht auf „Stoffgleichheit“ zwischen Steuervorteil und Begünstigungswirkung ankommen kann, mit zu bedenken sind jedoch auch die Rechtsfolgen der Rückforderung. Denkbar wäre eventuell, wie bereits oben vorgeschlagen (s. II.5.b) für diese

Fälle eine Ausnahme von der Rückwirkung von Beihilfeentscheidungen. A.A. *Englisch* (FN 38) Rz. 9.65 a.E., der das Problem der Rückgewähr zwar auch sieht, aber von einem unmittelbar unionsrechtlich begründeten Folgenbeseitigungsanspruch ausgeht. dessen Höhe im Wege der Schätzung bestimmt werden soll.

113 EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission/Gibraltar*, Slg. 2011, I-1113, Rz. 87.

114 EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission/Gibraltar*, Slg. 2011, I-1113, Rz. 106.

115 So *Rossi-Maccanico*, 75 *Tax Notes International* vom 8.9.2014, 857; dagegen *Luja*, 76 *Tax Notes International*, Okt. 27, 2014, 453.

chen würde, weil dies einen Standard einer Einmalbesteuerung voraussetzt, den es so nicht gibt.

4. Bedeutung der Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

In der Rechtsprechung des EuGH kommt den Tatbestandsmerkmalen der durch die Beihilfe verursachten Wettbewerbsverzerrung und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten keine eigenständige Bedeutung zu. Vielmehr entfaltet das Vorliegen einer Beihilfe diesbezüglich Vermutungswirkung. Zwar verzichtet der Gerichtshof nicht auf die weiteren Tatbestandsmerkmale. Für die Feststellung, dass eine Maßnahme den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, bedarf es jedoch nicht des Nachweises einer tatsächlichen Auswirkung der Beihilfe auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung, sondern nur der Prüfung, „ob die Beihilfe *geeignet* ist, diesen Handel zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen“¹¹⁶. Der innergemeinschaftliche Handel werde dann von einer Beihilfe beeinflusst, wenn sie die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern in diesem Handel stärkt¹¹⁷. Hierfür ist weder erforderlich, dass das begünstigte Unternehmen selbst am innergemeinschaftlichen Handel teilnimmt, noch kommt es auf den Umfang der Beihilfe oder die Größe des begünstigten Unternehmens an¹¹⁸.

De facto kommt dies einem automatischen Schluss von der Begünstigung auf die Wettbewerbsverfälschung gleich. Damit vermeidet der EuGH kaum lösbare Nachweisprobleme. Nicht einsichtig ist indes, warum der in diesen Tatbestandsmerkmalen ausdrücklich benannte Telos des Beihilfeverbots bei der Auslegung der übrigen Tatbestandsmerkmale und der Ausgestaltung der Selektivitätsprüfung keine Berücksichtigung findet. Zu Wettbewerbsverzerrungen kann es nur kommen, wenn Unternehmen in vergleichbarer Situation sind und miteinander in Wettbewerb stehen. Der Frage der Vergleichbarkeit kommt aber neben der Feststellung einer begünstigenden Ausnahme kaum eigenständige Bedeutung zu¹¹⁹, dabei gäbe es hier einen Ansatzpunkt, die Beihilfekontrolle auf normativer Ebene auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zurückzuführen, ohne die Notwendigkeit, empirisch Wettbewerbswirkungen ermitteln bzw. prognostizieren zu müssen, was im Kontrollprozess nicht zu leisten ist. Auch wenn dem Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung keine eigenständige Bedeutung im Sinne einer komplexen Wirkungsanalyse beigemessen werden kann, sollte es rückge-

koppelt werden mit dem Regel-Ausnahmeverhältnis und der Frage nach der Vergleichbarkeit im Rahmen der Selektivitätsprüfung. Auf diese Weise ließe sich auch vermeiden, dass die Beihilfeaufsicht zur allgemeinen Gleichheitssatzkontrolle entartet¹²⁰. Hieraus folgt die Forderung, Tatbestand und Telos von Art. 107 AEUV ernster zu nehmen.

Dies hätte möglicherweise geholfen bei der Beurteilung von § 8c Abs. 1a KStG. Was hier nach der Wertung des einfachen Gesetzgebers „System“ *ist*, darüber lässt sich – ungeachtet der Frage, was richtigerweise System sein *müsste*¹²¹ – trefflich streiten. Spätestens bei der Vergleichbarkeit bzw. bei den potentiellen Wettbewerbsverzerrungen erhärten sich jedoch die Zweifel an der Einordnung der Sanierungsklausel als Beihilfe. Von Sanierung betroffene Unternehmen sind insofern nicht vergleichbar mit anderen Unternehmen, als typischerweise nur hier Sanierungsgewinne durch Forderungsverzicht¹²² auftreten, die ein besonderes Bedürfnis nach Nutzung von Verlustvorträgen begründen. Zudem handelt es sich typischerweise nicht um Missbrauchsfälle. Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Unternehmen innerhalb Deutschlands waren mangels Differenzierung ausgeschlossen. Ob es zu einer Wettbewerbsverzerrung kommen kann, weil die Steuersysteme anderer Mitgliedstaaten keine entsprechende Ausnahme kennen, ist doppelt zweifelhaft, weil dies zum einen die Existenz einer § 8c KStG vergleichbaren Vorschrift voraussetzen würde, zum anderen eine vergleichbare Behandlung von Sanierungsgewinnen.

V. Fazit

Steuervergünstigungen und Beihilfe sind nicht deckungsgleich. Das liegt nicht nur daran, dass Beihilfen nur den Teilbereich unternehmensbezogener Vergünstigungen erfassen, sondern einerseits daran, dass das Konzept mittelbarer Selektivität in Bezug auf Vergünstigungstatbestände, die steuerobjekt- und nicht steuersubjektbezogen sind, unklar ist. Hier kommt es im Rahmen der Beihilfekontrolle tendenziell, wenn gleich schwer prognostizierbar, zu einer Verengung, weil Steuervergünstigungen auf der Ebene der Bemessungsgrundlage, die theoretisch allen Unternehmen offen stehen, nicht als Beihilfen eingeordnet werden (Beispiel FuE-Förderung). Andererseits läuft die Beihilfekontrolle aktuell Gefahr einer deutlichen Ausweitung, wenn unabhängig von der gesetzgeberischen Intention und einem Begünstigungszweck jede Besteuerungslücke (Beispiel Hybrid Mismatches aufgrund der Unabgestimmtheit der nationalen Steuersysteme) bzw. rechtswidrige Steuerfestsetzung (Bei-

116 EuGH v. 15.6.2006 – Rs. C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Slg. 2006, I-5293, Rz. 34 ff.

117 EuGH v. 15.6.2006 – Rs. C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Slg. 2006, I-5293, Rz. 35.

118 EuGH v. 15.6.2006 – Rs. C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Slg. 2006, I-5293, Rz. 36.

119 Nach Auffassung von *Englisch* (FN 38) Rz. 9.32, zu Recht, weil bei einer am Folgerichtigkeitsmaßstab ausgerichteten Feststellung von Regelbelastung und Ausnahme für

eine gesonderte Feststellung der Vergleichbarkeit kein Bedarf besteht.

120 In diese Richtung M. Lang, *State Aid and Taxation*, ESTAL 2012, 411 (420 f.).

121 Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 11 Rz. 58.

122 BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zu diesen Zusammenhängen Eilers, *StuW* 2010, 205 (206 f.).

spiel APAs in Abweichung von den OECD Transfer Price Guidelines¹²³) als Beihilfe qualifiziert wird. Auf der untergesetzlichen Ebene besteht hier die Gefahr, dass das austarierte System der §§ 172 ff. AO vollständig aus den Angeln gehoben wird¹²⁴. Auf der Ebene der Gesetzgebung muss verhindert werden, dass die Beihilfekontrolle zu einem Instrument allgemeiner

Gleichheitssatzkontrolle in der Hand der EU-Kommission ausgebaut wird. Dies würde die EU-Kommission überfordern, im Hinblick auf die Rechtsfolgen verbotener Beihilfen zu massiver Rechtsunsicherheit mit einer Gefährdung des zentralen Gebots der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung führen und entspricht nicht der institutionellen Rolle des Beihilfeverbots.

123 Vgl. dazu *Linn*, IStR 2015, 114 ff.; v. *Brocke/Wohlhöfer*, IWB 2015, 434 ff.

124 Eine vorherige Absicherung ist illusorisch, weil das letzt-

lich bedeuten würde, dass jede Zusage einer günstigen Behandlung notifiziert werden müsste.

Gewinnermittlung im int. und europ. Kontext

Konzernbeliebigkeit beim internationalen Zinsabzug?

- Zugleich Anmerkungen zu BEPS Aktionspunkt 4 -

Dr. CHRISTIAN DORENKAMP, Bonn*

Inhaltsübersicht

I. Einführung und Grundlegung II. Beschränkungen des steuerlichen Zinsabzugs 1. Inländische Steuerrechtsordnung 2. Ausländische Steuerrechtsordnungen III. <i>fixed ratio</i>-Test oder <i>group ratio</i>-Test (BEPS Aktionspunkt 4) 1. Anwendungsbereich a) Allgemeines - Zinsbegriff, Saldo-Betrachtung, de minimis-Ausnahme, branchen- sowie transaktionspezifische Bestimmungen b) <i>related party interest</i> vs. <i>third party interest</i>	c) Bezüge zu anderen BEPS-Aktionspunkten (Hybrid, CFC) 2. <i>fixed ratio</i>-Test a) Steuersystematische Einordnung b) Realitätsgerechter Maßstab 3. <i>group ratio</i>-Test a) Steuersystematische Einordnung b) Realitätsgerechte Annahmen? 4. Kombination aus <i>fixed ratio</i>- und <i>group ratio</i>-Test - Grundregel und <i>Escape</i>

IV. Fazit

I. Einführung und Grundlegung

Verluste gelten als „Stiefkind des Steuerrechts“¹. Ähnliches lässt sich mit Fug und Recht von Zinsaufwendungen behaupten.² Kein Fiskus möchte sie bei sich haben. Zinsaufwendungen - nicht Zinseinnahmen - erfahren häufig den Vorwurf des Künstlichen, Gestaltbaren, hier wird gemeinhin eine besondere Missbrauchsanfälligkeit unterstellt, zumal in Konzernsachverhalten. Insoweit unterscheiden sich Zinsen in der steuerlichen Wahrnehmung nur allzu oft von anderen Erwerbenaufwendungen wie Lohn und Gehalt, Abschreibungsraten oder auch Lizenzgebühren, denen jeweils etwas „Realeres“ anzuhaften scheint.

Die Sonderbehandlung von Finanzierungsaufwand im deutschen Steuerrecht kommt nicht nur in der teilweisen Nichtabzugsfähigkeit für Gewerbesteuerzwecke zum Ausdruck - gem. § 8 Nr. 1 GewStG werden 25 % des Zinsaufwendungen dem Gewerbeertrag hinzu gerechnet, d.h. im Ergebnis sind lediglich drei statt vier Viertel des Finanzierungsaufwands gewerbesteuerlich abzugsfähig.³ Dieser Umstand berührt bzw. besser: verletzt augenscheinlich den Grundsatz der Einmalbesteuerung von Einkommen, d.h. der gleichmäßigen Berücksichtigung von Erwerbseinnahmen und Erwerbenaufwendungen, wenn denn der Grundsatz der

Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auch auf die Gewerbesteuer Anwendung finden soll.⁴

Auch das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht hält üblicherweise spezifische Abzugsbeschränkungen für Zinsaufwendungen vor, in Deutschland seit 1994, nämlich zunächst als § 8a KStG a.F., der allein die *Gesellschaftsfremdfinanzierung* adressierte, und seit 2008 in Gestalt der Zinsschranke gem. § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG n.F., deren Anwendungsbereich auch Zinsen auf Darlehen von konzernexternen, fremden Dritten umfasst. Im Grundsatz können hiernach nunmehr nur 30 % des operativen inländischen Gewinns (EBITDA) als Zinsaufwand - auf sämtliche Fremdkapitalüberlassungen, d.h. auch solchen von Banken oder anderen fremden Dritten - von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) abgezogen werden.

Dies ist eine Beschränkung, die gleichermaßen das objektive Nettoprinzip⁵ berührt sowie anderen Aufwandstatbeständen fremd ist. So existiert z.B. keine Lohn- oder Materialeinsatzobergrenze in Relation zum operativen Gewinn - allein hinsichtlich von Lizenzaufwendungen wird Ähnliches überhaupt diskutiert, mit Ausnahme Österreichs bislang aber ohne gesetzgeberische Konsequenzen (Stichwort Lizenzschranke⁶). Die unternehmerische Freiheit des Steuerpflichtigen beim Einsatz der verschiedenen Produk-

* RA/StB Dipl.-Volksw. Dr. Christian Dorenkamp, LL.M. (NYU) leitet die Konzernsteuerabteilung der Deutschen Telekom.

1 Ritter, FR 1978, 397.

2 Diese Gemeinsamkeit brachte auch Wolfgang Schön zum Ausdruck, als er die Unternehmenssteuerreform 2008, die eine Tarifabsenkung insbesondere mit Beschränkungen bei der Verlustverrechnung und beim Zinsabzug gegen zu finanzieren suchte, als „Steuerreform für Siegertypen“ bezeichnete, vgl. FAZ v. 15.3.2007, S. 12.

3 Zwar sind auch Mieten und Pachten sowie Lizenzgebühren teilweise gewerbesteuerlich wieder hinzu zu rechnen. Dieser Hinzurechnungstatbestandteil bezieht sich aber nur auf den jeweiligen Finanzierungsanteil, der z.B. bei Lizenzen pauschal mit einem Viertel angenommen wird, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG.

4 So - in Anbetracht des Umstands, dass sich die Gewerbesteuer nach Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer (und zuvor Lohnsummensteuer) faktisch zu einer zweiten Steuer auf unternehmerisches Einkommen entwickelt hat - sachgerechterweise - z.B. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 37, 92.

5 Vgl. hierzu z.B. Hey (FN 4) § 8 Rz. 54.

6 Vgl. zu einer entsprechenden Bundesratsinitiative des Bundeslands Hessen vom 16.10.2014 z.B. https://www.hessen.de/sites/default/files/media/hmdf/bundesratsinitiative_konzept_lizenzschranke.pdf sowie zu österreichischen Regelung z.B. Trinks, <http://www.iww.de/pistb/steuerrecht-aktuell/oesterreich-das-abgabenaenderungsgesetz-2014-und-die-neue-lizenzschranke-f74784>.

tionsfaktoren wird allein bei der Finanzierung eingeschränkt, nirgends sonst.

Hierbei hat sich die deutsche Zinsschranke in gewisser Weise als „Exportschlag“ erwiesen. Auch andere insbesondere europäische Länder sehen inzwischen eine Beschränkung des Zinsausgabenabzugs vor, der sich am heimischen EBITDA orientiert, z.B. Italien, Frankreich, Dänemark und jüngst auch Griechenland⁷. Neu ist, dass von dieser allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift nicht länger allein Gesellschafterzinsen adressiert werden, sondern auch Zinsen, die fremden Dritten wie z.B. Banken oder Inhabern von üblichen Unternehmensschuldverschreibungen geschuldet werden. Es ist nicht unmittelbar einsichtig, warum hier ein gleiches Maß an Missbrauchsanfälligkeit anzunehmen sein sollte wie bei einer rein konzerninternen Finanzierung. Nur insoweit lässt sich vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Einheit eines Konzerns das Argument „linke Tasche, rechte Tasche“ bemühen, um einem zivilrechtlich geschuldeten Entgelt die übliche steuerliche Behandlung – sprich Abzugsfähigkeit – zu verwehren. So kennen die USA als herkömmlicher Vorreiter bei innovativen steuerlichen Entwicklungen⁸ seit jeher eine zinsschranken-ähnliche Begrenzung des Zinsabzugs, nämlich von 50 % des EBITDA, aber nur bezüglich Gesellschafterdarlehen⁹.

Auch der G20/OECD-Aktionsplan zu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), der die internationale Besteuerungswelt seit zwei Jahren in Atem hält und die wesentlichen Akzente in der Entwicklung des internationalen Steuerrechts der nächsten zwei Jahrzehnte setzen dürfte¹⁰, nimmt sich der Zinsabzugsthematik an. Aktionspunkt 4¹¹ adressiert Beschränkungen der steuerlichen Geltendmachung von Zinsen mit einer *best practice*-Empfehlung sowie dem Ziel, die steuerliche Kohärenz auch in diesem Bereich des internationalen Steuerrechts zu erhöhen.

Differenziert wird hierbei insbesondere zwischen einem sog. *fixed ratio*-Test und einem sog. *group ratio*-Test – eine Diskussion, die den Schwerpunkt auch dieses Beitrags bilden soll. Bei der ersten Option – ähnlich der deutschen 30 %-EBITDA-Regelung – richtet sich der maximale steuerliche Zinsabzug nach einem festen Quotient einer bestimmten nichtsteuerlichen Größe der wirtschaftlichen Aktivität einer Unternehmensgruppe in dem jeweiligen Land.

Alternativ stellt der *group ratio*-Test für den lokalen Zinsabzug auf einen Vergleich mit der entsprechenden Zinsaufwandsgröße im gesamten Konzern ab. Wenn sich der Zinsaufwand einer Unternehmensgruppe insgesamt z.B. auf 15 % des Konzern-EBITDA be-

läuft, darf die lokale Unternehmenseinheit ebenfalls nur 15 % ihres EBITDA als Zins abziehen. Steuerlich unterstellt wird eine absolut gleichmäßige Allokation des Zinsaufwands innerhalb einer Unternehmensgruppe über sämtliche Staaten, in denen ein Konzern tätig ist.

Auch hinsichtlich dieser Variante lässt sich ein Bezug zur Zinsschranke des § 4h EStG herstellen. So verfügt dieses deutsche Besteuerungsinstrument mit dem Eigenkapital-*Escape* des § 4h Abs. 2 Buchst. c) EStG ebenfalls über einen Gruppenvergleich. Überschreitet die Eigenkapital-Quote im Inland die Eigenkapital-Quote im Konzern (bzw. unterschreitet sie diese innerhalb einer 2 %igen Geringfügigkeitsgrenze), ist der inländische Betrieb nicht länger an die 30 %ige EBITDA-Beschränkung des Zinsabzugs gebunden, sondern kann seinen gesamten Zinsaufwand abziehen – dies war jedenfalls konzeptionell das Ziel des Eigenkapital-*Escape*, welches legislativ allerdings nur unzureichend umgesetzt wurde (sachwidrige Arithmetik bei der Bestimmung des inländischen Eigenkapitals¹²) und sich deshalb in der Besteuerungspraxis auch nicht durchgesetzt hat. Somit erscheint die Zinsschranke zumindest konzeptionell als Kombination zwischen *fixed ratio*- und *group ratio*-Test. Für solche ineinandergreifenden Konzepte lässt sich nicht nur das OECD-Diskussionsentwurf aus dem Dezember 2014 viel Sympathie erkennen, sondern sie werden auch von dem finalen OECD-Bericht im Oktober 2015 empfohlen.

Letztlich liegt den weltweit zu beobachtenden gegenwärtigen Zinsabzugsbeschränkungen im Allgemeinen und den aktuellen G20/OECD-Reformüberlegungen im Besonderen die Überzeugung zugrunde, die Allokation von Zinsaufwand in einer Unternehmensgruppe sei mehr oder wenig beliebig und gestaltbar, um Steuereffizienzziele zu verfolgen. Der Umstand, dass Eigenkapital und Fremdkapital im Konzernkontext und damit Umfeld wirtschaftlicher Gebilde, die üblicherweise aus einer Vielzahl von Legaleinheiten in unterschiedlichen Jurisdiktionen bestehen, in der Tat häufig perfekte Substitute darstellen und daher – mit steuerlicher Motivation – austauschbar sind, lässt den Zinsabzug als wirkungsmächtiges steuerliches Gestaltungsinstrument erscheinen. Zunächst gilt insoweit allerdings quantitativ, dass Niedrigstzinsphasen wie die gegenwärtige, die nun schon seit mehreren Jahren andauert, ohne dass ein Ende unbedingt absehbar wäre, die Hebelwirkung des steuerlichen Zinsabzugs ganz erheblich beschränken – bei marktüblichen Zinssätzen von z.B. einem bis anderthalb Prozent muss denklogisch ein Vielfaches des Kapitals umgeschichtet werden als dies bei Zinssätzen zwischen z.B.

7 Vgl. KPMG, Global Corporate Tax Handbook, 2015, S. 491 f. Zu weiteren Nachweisen vgl. unten FN 25.

8 Vgl. z.B. die Regelungen des Subpart F des Internal Revenue Code, die von der Kennedy Administration eingeführt wurden und als Modell der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 AStG sowie der *Controlled Foreign Corporation (CFC)*-Besteuerung auch in anderen Ländern gelten.

9 Vgl. § 163(j) *Internal Revenue Code*.

10 Vgl. allg. *Fehling*, FR 2015, 817 ff. sowie *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, StuW 2015, 90 ff.

11 Vgl. *OECD*, Public Discussion Draft BEPS Action 4: Interest Deductions And Other Financial Payments, Dezember 2014 (OECD-Diskussionsentwurf, 93 Seiten) sowie *OECD*, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, Oktober 2015 (finaler OECD-Bericht, 115 Seiten), <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>.

12 Vgl. ausführlich *Dorenkamp*, DStJG 33 (2010), 301 (319 ff.).

sechs und neun Prozent der Fall ist, um einen bestimmten Effekt aus Steuersatzarbitrage o.Ä. zu generieren.

Wesentlicher ist aber der qualitative Aspekt, dass die Annahme einer Zinsaufwandsbeliebigkeit innerhalb von Unternehmensgruppen ein zu undifferenziertes Bild der Unternehmens- und damit Besteuerungspraxis zeichnet. Dies und die hieraus ableitbaren steuersystematischen Leitplanken zum Zinsabzug in der Post-BEPS-Welt sind ein weiterer Schwerpunkt dieses Beitrags, den der Verfasser in tiefer Verbundenheit und großer Dankbarkeit für vielfältigste Unterstützung in den vergangenen 20 Jahren den Jubilaren *Joachim Lang* und *Klaus Tipke* und damit dem Erst- sowie Zweitgutachter seiner Dissertation aus 2002 widmet – in der Hoffnung, dass sich beim steuerlichen Zinsabzug der Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchsetzt, der einen ganz wesentlichen (wenn nicht den) Schwerpunkt des Schaffens von *Joachim Lang*¹³ und *Klaus Tipke*¹⁴ bildet. Hieran lassen die finalen BEPS-*best practice*-Vorschläge eines engen, nämlich 10-30 %igen EBITDA-Korridors (*fixed ratio*-Test) nebst eines konzernbezogenen *Escape*, der allein bei weltweiter Gleichverteilung des Zinsaufwands im Konzern Platz greift (*group ratio*-Test), allerdings erheblich zweifeln, auch wenn diese *best practice*-Empfehlung der OECD einem ausschließlichen *group ratio*-Test vorzuziehen ist, scheidet dieser doch auch steuersystematisch an der Realitätsferne seiner Annahmen.

II. Beschränkungen des steuerlichen Zinsabzugs

1. Inländische Steuerrechtsordnung

Bis Mitte der 90er Jahre des vergangenen Jahrhunderts kannte das deutsche Steuerrecht keine spezifische Regelung zur Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs von Zinsaufwendungen. Einer übermäßigen Fremdfinanzierung versuchte die Finanzverwaltung mit der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 AO Herr zu werden. Diese Vorgehensweise stellte eine konsequente Umsetzung des *stand alone*-Besteuerungsgedankens dar, die Finanzverwaltung wendete den *arm's length*-Standard nicht nur auf die Zinshöhe, sondern auch die Ausstattung mit Fremdkapital auf der einen sowie Eigenkapital auf der anderen Seite an. Eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung soll-

te hiernach steuerlichen Missbrauch indizieren, d.h. in Ermangelung einer beachtlichen außersteuerlichen Motivation für Zwecke des steuerlichen Betriebsausgabenabzugs scheitern¹⁵.

Infolge der Betonung der unternehmerischen Finanzierungsfreiheit durch den BFH, die dem Steuerpflichtigen innerhalb der (weiten) Grenzen der gesellschaftsrechtlichen Kapitalaufbringungs- und Kapitalerhaltungsvorschriften (weiten) Gestaltungsspielraum bei der Ausstattung mit entweder Eigenkapital oder eben Fremdkapital verschaffte¹⁶, implementierte der Gesetzgeber 1994 eine Abzugsbeschränkung für Zinsen, die auf Darlehen aus Gesellschafterfremdfinanzierung beruhen. Überstieg diese das Anderthalbfache des Eigenkapitals, erfolgte eine Sanktionierung über ein Zinsabzugsverbot, § 8a KStG a.F.

Darüber hinaus wurden sog. Dauerschuldzinsen, d.h. Zinsaufwand für Darlehen, die für ein Jahr oder länger begeben worden waren, gewerbsteuerlich zur Hälfte hinzugerechnet, und zwar unabhängig davon, ob die Zinsaufwendungen konzernintern oder konzernextern waren¹⁷ und ihnen Zinseinnahmen gegenüber standen (keine Saldobetrachtung), § 8 Nr. 1 GewStG a.F. Hieraus resultierte eine partielle Nichtabzugsfähigkeit von Zinsaufwand, deren relatives Ausmaß sich nach dem Verhältnis von Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbelastung richtete. Nimmt man hier – nach Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Körperschaftsteuer und von sich selbst nach damals anwendbarem Recht – eine Relation von rd. 12¹/₂ % Gewerbesteuer zu rd. 38¹/₂ % Gesamtsteuerbelastung an (Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer) und unterstellt vereinfachend, dass sämtlicher nennenswerter Finanzierungsaufwand langfristiger Natur ist, ergibt sich rechnerisch ein Abzugsverbot aus § 8 Nr. 1 GewStG a.F. bezogen auf die Gesamtsteuerbelastung für rd. 16 % des Zinsaufwands¹⁸.

Die Unternehmensteuerreform 2008 hat dieses Regelungsgeflecht grundlegend verändert. § 8 Nr. 1 GewStG wurde einerseits verengt und andererseits erweitert. Während der Hinzurechnungsfaktor und damit die partielle Nichtabzugsfähigkeit um die Hälfte auf 25 % reduziert wurde, erfolgte gleichzeitig eine Erweiterung der Bemessungsgrundlage, die gewerbsteuerlich hinzurechnen ist, nämlich um kurzfristige Zinsen, insbesondere aber auch pauschale Finanzierungsanteile in Mieten bzw. Pachten sowie Leasingra-

13 Vgl. z.B. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981. Vgl. auch *Hey* (FN 4) (begründet von *Klaus Tipke*, fortgeführt bis zur 20. Aufl. von *Joachim Lang*), § 3 Rz. 40 ff.

14 Vgl. z.B. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 479 ff.

15 Vgl. zur Dogmatik fehlender außersteuerlicher Gründe allgemein *Englisch*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 133.

16 Vgl. BFH v. 5.5.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532.

17 Eine Ausnahme enthielten (und enthalten) die Gewerbesteuerrichtlinien in Organschaftsfällen für Zinsaufwendungen, die Zinserträge in einer anderen Gesellschaft des Organkreises darstellen, d.h. insoweit wird zur Vermeidung von Doppelerfassungen von der Hinzurechnung abgesehen, vgl. Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 GewStR a.F. sowie

Abschn. 7.1 Abs. 5 Satz 4 GewStR 2009. Dieses Hinzurechnungsausnahme findet aber weder auf Konzernfinanzierungen aus dem Ausland noch herkömmliche Banken- oder Bondfinanzierungen Anwendung (jeweils keine steuerliche Organschaft).

18 50 % Hinzurechnungsfaktor * (12,275 % Gewerbesteuer / 38,65 % Gesamtsteuerbelastung) = 15,88 % mit 12,275 % Gewerbesteuer = 16,67 % Gewerbesteuer bei 400 % Hebesatz, Gewerbesteuermesszahl i.H.v. 5 und Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von sich selbst sowie reduziert um Abzugsfähigkeit bei Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag von 26,375 % (alternativ: Gesamtsteuerbelastung 38,65 % abzgl. 26,375 Köperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag = 12,275 Gewerbesteuer, jeweils bei 40 % Hebesatz).

ten und Lizenzgebühren, § 8 Nr. 1 Buchst. a) bis f) GewStG. Ausweislich der damaligen Aufkommenschätzungen sollte das Zusammenspiel beider Maßnahmen zum gleichen Belastungsergebnis kommen¹⁹, nun allerdings auf die Schultern mehrerer Finanzierungswege verteilt und damit in gleichmäßigerer Weise (soweit eine Sondervorschrift überhaupt eine Gleichbehandlungskomponente für sich beanspruchen kann), nämlich das Ausmaß der relativen Belastung aus der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung trotz signifikant gestiegener Bedeutung der Gewerbesteuer insgesamt um ein Viertel reduzierend²⁰.

Konzeptionell neue Wege beschreitet – nicht frei von verfassungsrechtlichen Zweifeln²¹ – die Zinsschranke, §§ 4h EStG; 8a KStG. Diese Zinsabzugsbeschränkung adressiert nicht länger nur Gesellschafterzinsen (*related party interest*), sondern jeglichen Zinsaufwand, d.h. auch Entgelte für übliche Bankdarlehen oder Unternehmensschuldverschreibungen (*third party interest*). Darüber hinaus wird nicht mehr an Bilanz- bzw. Kapitalkennzahlen angesetzt, sondern am operativen Gewinn in Gestalt des EBITDA und damit einer Größe der Gewinn- und Verlustrechnung, die einen Bezug zur steuerlichen Bemessungsgrundlage aufweist. 30 % dieser „*earnings before interest, depreciation and amortization*“, d.h. des Gesamtbetrags der Einkünfte vor Abzug eines negativen Zinssaldos sowie Absetzung-für-Abnutzungs-Beträgen (AfA, steuerliche Abschreibung) sind nunmehr als negativer Zinsaufwandssaldo abzugsfähig, darüber hinaus gehende Beträge können lediglich ähnlich des Verlustvortrags gem. § 10d EStG in künftigen Veranlagungszeiträumen als Zinsabzug – wiederum innerhalb der 30 %-EBITDA-Grenze – geltend gemacht werden.²²

Ausnahmevorschriften wie der *stand alone-Escape* für nicht konzerngebundene Unternehmen, eine *de minimis*-Freigrenze bis € 3 Mio. sowie insbesondere der Eigenkapital-*Escape* gem. § 4h Abs. 2 Buchst. c) EStG ergänzen das Bild. Die Eigenkapital-Test lässt Zinsaufwand unbegrenzt zu, wenn die Eigenkapitalquote im inländischen Betrieb die Eigenkapitalquote des Konzerns übersteigt (bzw. als Ausdruck einer Geringfügigkeitsgrenze um nicht mehr als 2 %-Punkte unterschreitet). Diese sehr sinnvoll anmutende Vorschrift, die die 30 %-EBITDA-Zinsabzugsbeschränkung auf Fälle einer asymmetrischen Konzernfinanzierung zu

Lasten Deutschlands zurück zu schneiden scheint, findet allerdings in der Besteuerungspraxis faktisch keine Anwendung. Bei Inlandskonzernen liegt dies in der sachwidrigen Eigenkapitalkürzung ausländischer Beteiligungsbuchwerte begründet, die rechnerisch sämtliches Konzern-EK zunächst den Auslandsbeteiligungen statt inländischen Investitionen zuordnet²³, bei Auslandskonzernen in dem nur schwer erbringbaren Nachweis, dass keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt, deren Grenzen zudem sehr eng gezogen wurden, § 8a Abs. 3 KStG.

2. Ausländische Steuerrechtsordnungen

Generelle Zinsabzugsbeschränkungen ähnlich der 25 %igen Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG sind dem ausländischen Steuerrecht eher fremd, jedenfalls soweit wertschöpfungs-basierte Steuerarten außer Betracht bleiben, deren Bemessungsgrundlage mehr der Umsatzsteuer denn einer Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gleicht.²⁴

Dass (konzerninterner) Zinsaufwand – entsprechend der deutschen Rechtslage bis 1994 – keinerlei gesonderter gesetzlicher Bestimmungen, d.h. lediglich dem Fremdvergleichsgrundsatz sowie dem allgemeinen Missbrauchstatbestand unterliegt, stellt international ebenfalls die Ausnahme dar. Zu nennen sind hier insbesondere Großbritannien, Irland, Österreich, die Slowakei und Estland sowie Schweden²⁵, das allerdings die unlimitierte Abzugsfähigkeit jüngst von einer mindestens 10 %igen Besteuerung im Empfängerstaat abhängig gemacht hat²⁶.

Vergleichsweise häufig schreiben die nationalen Steuerrechtsordnungen hingegen vor, dass Zinsen auf Gesellschafterdarlehen nur im Rahmen bestimmter Relationen von Gesellschafterfremdkapital zu Eigenkapital als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, z.B. im Verhältnis 1,5 zu 1, was steuerlich einen Grad an Gesellschafterfremdfinanzierung von 60 % erlaubt. Beispiele für derartige Regelungen, die § 8a KStG in seiner alten Fassung entsprechen – Bilanzbezogenheit, keine Einbeziehung von Nicht-Gesellschafterzinsen, d.h. volle Abzugsfähigkeit von *third party interest* – finden sich (in der europäischen Geografie) in der Schweiz, in Belgien, Polen, Ungarn, Tschechien,

19 Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, 42 (Wegfall 50 %-Hinzurechnung Dauerschuldzinsen gem. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. € 995 Mio., Einführung 25 %-Hinzurechnung Zinsen/andere Finanzierungsanteile gem. § 8 Nr. 1 GewStG n.F. € 965 Mio., jeweils volle Jahresaufkommenswirkung).

20 In der Tat wurde der Anteil der auf die Gesamtsteuerbelastung bezogenen nicht abzugsfähigen Zinsen reduziert. So sind wegen des halbierten Hinzurechnungsfaktors nicht länger 16 % der Zinsen gesamtsteuerlich nicht abzugsfähig (vgl. FN 18), sondern „nur“ 11,735 % (= 25 % Hinzurechnung * (14 % Gewerbesteuer/29,825 % Gesamtbelastung einschl. Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag)). Anders ausgedrückt: Bei Beibehaltung des 50 %igen Hinzurechnungsfaktors hätte sich die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen gesamtsteuerlich auf knapp ein Viertel, nämlich auf 23,47 % erhöht. Ursache ist, dass die Gewerbesteuer seit der Unternehmensteuerreform nicht mehr nur

ein knappes Drittel an der Gesamtsteuerbelastung ausmacht (12,275 %/38,65 % = 31,76 %), sondern – selbst bei einem realitätswidrig niedrig angenommenen Hebesatz von nur 400 % – fast die Hälfte (14 %/29,825 % = 46,94 %).

21 Vgl. BFH-Beschl. v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 (Gewährung der Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an Verfassungsmäßigkeit infolge nicht gerechtfertigter Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips). Vgl. hierzu ausführlich *Glahe*, Ubg 2015, 454.

22 Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009 hat zudem einen fünfjährigen EBITDA-Vortrag eingeführt, der konjunkturellen Ergebnisschwankungen Rechnung tragen soll, § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG.

23 Vgl. Nachweis in FN 12.

24 Vgl. z.B. die italienische IRAP oder ähnlich breite kommunale Abgaben in Ungarn oder Spanien.

25 Vgl. z.B. *Endres/Spengel* (Hrsg.), *International Company Taxation and Tax Planning*, 2015, S. 125 f.

26 Vgl. *KPMG* (FN 7) S. 1162.

Rumänien, Ungarn, Kroatien und Lettland. Außerhalb Europas sind z.B. Japan und Australien zu nennen.

International zunehmender Beliebtheit erfreuen sich Zinsabzugsbeschränkungen, die aus einer Relation zu einer einkommensabhängigen Größe bestehen. Vorreiter dürften insoweit die USA gewesen sein, deren § 163(j) *Internal Revenue Code* seit jeher den steuerlichen Zinsabzug auf 50 % des inländischen EBITDA beschränkt. Diese Beschränkung findet in den USA nur auf Gesellschafterzinsen, d.h. *related party debt* Anwendung, *third party*-Zinsen können unbegrenzt abgezogen werden.

Insbesondere wohl dem Vorbild der deutschen Zins-schranke folgend haben inzwischen mehrere andere europäische Länder ihre Zinsabzugsbeschränkung einkommensabhängig gestaltet und hierbei auch Zinsen auf *third party debt* in den Anwendungsbereich einbezogen. Neben Italien, Spanien, Portugal und nunmehr auch Griechenland sind insbesondere Frankreich, Dänemark und Finnland zu nennen, wobei der letztgenannte „EBITDA-Anwenderstaat“ über einen Eigenkapital-*Escape* verfügt, um unterschiedlichen Finanzierungsbedürfnissen in verschiedenen Branchen bzw. Unternehmen Rechnung zu tragen.

In einer Gesamtschau wird man im Lichte der oben genannten – überwiegend europäischen – Beispielländer nicht konstatieren können, dass sich das eine oder andere Zinsabzugskonzept international durchgesetzt hätte. Dies wollen die OECD-Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 4 ändern, die für eine gewisse globale Einheitlichkeit beim steuerlichen Zinsabzug werben, um auch auf diesem weiten Feld die Kohärenz des internationalen Steuerrechts auf sinnvolle Art und Weise zu erhöhen, die aus Sicht der Regierungsvertreter bei der OECD sinnvoll ist.

III. *fixed ratio*-Test oder *group ratio*-Test (BEPS Aktionspunkt 4)

Sowohl der OECD Diskussionsentwurf zu BEPS Aktionspunkt 4 aus Dezember 2014 als auch der finale Bericht der OECD hierzu aus Oktober 2015 erörtern nicht nur unterschiedliche Instrumente einer Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs in Gestalt des *fixed ratio*- oder *group ratio*-Tests. Vielmehr werden auch eine Reihe übergeordneter Fragen aufgeworfen, die sich bei jedem beliebigen Modell stellen, nämlich die nach dem Anwendungsbereich (z.B. enger oder weiter Zinsbegriff) bzw. der Einbeziehung nur von *related party interest* oder eben auch von *third party interest* sowie Bezügen zu anderen BEPS-Aktionspunkten.

1. Anwendungsbereich

- a) *Allgemeines – Zinsbegriff, Saldo-Betrachtung, de minimis-Ausnahme, branchen- sowie transaktions-spezifische Bestimmungen*

Enger oder weiter Zinsbegriff?

Zunächst diskutiert der OECD-Bericht sowohl in seiner Entwurfs- als auch finalen Fassung den Zinsbegriff – und spricht sich jeweils für eine weite Definition aus, um auch alles zu erfassen, was wirtschaftlich Zins, d.h. Entgelt für Fremdkapitalüberlassung ist. Eine schlichte „Umdeklarierung“ von Zinsen in anders benannte, wirtschaftlich gleichwertige Zahlungsströme soll das Ausmaß der steuerlichen Abzugsfähigkeit nicht berühren, was gleichermaßen nachvollziehbar wie – angesichts einer hohen Komplexität und fließender Grenzen im Finanzbereich – ambitioniert ist. Als dem Zins wirtschaftlich äquivalente Aufwendungen werden z.B. Finanzderivate wie Hedging-Instrumente genannt, die ebenfalls Zahlungen begründen, die sich nach einem festen oder variablen Prozentsatz eines tatsächlichen oder fiktiven Geldbetrags bestimmen²⁷, oder Fremdwährungseffekte sowie Garantiegebühren, die im Zusammenhang mit Fremdkapitalfinanzierungen stehen.

Netto- oder Bruttozinsaufwand sowie de minimis-Grenze?

Unproblematisch legen sich das OECD-Diskussionspapier und der finale Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 4 auch auf eine Empfehlung für eine Saldo- bzw. Netto- statt Bruttobetrachtung beim Zinsaufwand fest. Zinsaufwand vom Abzug auszuschließen obgleich Zinseinnahmen in gleicher Höhe vereinnahmt werden – so sachwidrigerweise die 25 %ige gewerbesteuerliche Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG (Bruttobetrachtung) – erscheint in vielerlei Hinsicht wenig sinnvoll, wird die Bemessungsgrundlage im Ergebnis doch gar nicht gemindert.

Aus Vereinfachungsgründen dürfte zudem im Ergebnis viel für eine *de minimis*-Regelung sprechen, die kleine Unternehmen vom Anwendungsbereich eines Abzugsverbots ausschließt. Letztlich zielen Unterkapitalisierungsvorschriften auf den grenzüberschreitenden Zinsabzug ab – im rein nationalen Kontext fehlt es wegen tarifidentischer Empfängerbesteuerung regelmäßig an einem steuerlichen Vorteil –, der wiederum eine gewisse Unternehmensgröße voraussetzt. Der Vereinfachungseffekt überwiegt hier die Bedenken gegen ein Sondersteuerrecht für kleine Unternehmen, auch wenn ein solches aus Gleichbehandlungsgründen im Grundsatz problematisch ist und häufig Gestaltungsmöglichkeiten birgt, so z.B. auch die € 3 Mio.-Freigrenze des § 4h Abs. 2 Buchst. a) EStG (Stichwort „Atomisierungsmodell“, bei dem ein vergleichsweise großes Investitionsvorhaben mit einem Zinsaufwand von z.B. € 15 Mio., d.h. einer Investitionssumme von € 300 Mio. bei einem Zinssatz von 5 % in fünf verschiedene Teilprojekte zerlegt wird, die sich jeweils innerhalb der Freigrenze von € 3 Mio. befinden).

Branchen- sowie transaktionsspezifische Bestimmungen?

Darüber hinaus beschäftigt sich das OECD-Papier mit der Ratsamkeit branchenspezifischer Zinsabzugsbeschränkungen sowie von Regelungen, die bestimmte

²⁷ Das Konzept weist gewisse Parallelen zum 30 %igen Quellensteuerabzugsregime der USA für Steuerausländer auf, dem sog. *FDAP income* unterfällt, d.h. „*interest [...] or other*

fixed or determinable annual or periodical gains, profits and income“, §§ 1441 u. 1442 *Internal Revenue Code*.

Situationen mit steuerlichen Implikationen adressieren, z.B. einen übermäßigen *debt push down* nach einer M&A-Transaktion, d.h. die Belastung eines Akquisitionssubjekts mit der Finanzierung des Kaufpreises, oder aber die Finanzierung steuerfreier Einkünfte (zu denen Dividenden in einem Freistellungsverfahren allerdings nicht zählen, wirkt die Nichtbesteuerung von Dividenden wegen der Körperschaftsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne doch als pauschale Anrechnung eben dieser unternehmenssteuerlichen Vorbelastung). Während die Notwendigkeit gesehen wird, für Banken und Versicherungen, Sonderregelungen zu treffen, d.h. für Branchen, deren Kerngeschäft die Finanzierung bzw. Geldanlage ist, werden spezifische Bestimmungen für bestimmte Transaktionen eher zurückhaltend beurteilt. Insoweit empfiehlt die OECD ihren Mitgliedsstaaten, sich in Abhängigkeit von der Robustheit der allgemeinen Regelungen selbst eine Meinung zu bilden, Tz. 169 finaler Bericht.

b) *related party interest vs. third party interest*

Sehr wesentlich sowohl für die steuersystematische Einordnung als auch wirtschaftliche Wirkung einer Zinsabzugsbeschränkung ist die Frage, ob lediglich Gesellschafterzinsen, d.h. Finanzierungsaufwand aufgrund von Gesellschafterfremdkapital (*related party debt*), oder aber sämtliche Zinsaufwendungen betroffen sein sollen, d.h. auch Zinsen, die auf übliche Bankdarlehen oder Schuldverschreibungen geschuldet werden, die von fremden Dritten begeben wurden (*third party debt*). Hierzu stellt das OECD-Diskussionspapier zunächst zutreffend fest, dass unter die erstgenannte Kategorie auch Zinsen für Fremdkapital zu fallen hätten, das zwar von einer Bank gewährt wurde, für das aber eine nahestehende Person bürgt bzw. anderweitig haftet, z.B. via *back to back*-Finanzierung, d.h. Anlage äquivalenter Beträge einer anderen Konzerngesellschaft, jeweils ähnlich zu den Regelungen des § 8a KStG a.F.

Die entscheidende Weichenstellung erfolgt aber bei der Frage, ob – wie bei der Nachfolgevorschrift des § 8a KStG a.F., d.h. im Rahmen des deutschen Zins-schrankenmodells der §§ 4h EStG; 8 a KStG²⁸ – auch Zinsaufwendungen ohne jeden Konzernbezug von der Abzugsbeschränkung betroffen sein sollen. Hier formuliert der im Übrigen sehr konkrete OECD Diskussionsentwurf im Dezember 2014 vergleichsweise offen und daher – weil den nationalen Gesetzgebern einen großen Spielraum einräumend – gesetzgebungsberatungs- und somit finanzverwaltungs-freundlich. Zwar richte sich der eigentliche Fokus von Aktionspunkt 4 auf die Fallvarianten, in denen die Fremdfinanzierung von nahestehenden Personen stammt. Allerdings sollen Länder nicht davon abgehalten werden, den steuerlichen Abzug von Zinsen auch auf *third party debt* zu beschränken, soweit eine

Verlagerung von Steuersubstrat auch in solchen Situationen zu beobachten sei.²⁹ Insbesondere dürften hier auch Schwierigkeiten in der Besteuerungspraxis eine Rolle spielen, *related party debt* von *third party debt* zu unterscheiden, d.h. z.B. Bürgschaftsverhältnisse oder andere Haftungstatbestände im Konzernverbund zu ergründen. Abschließend konstatiert der Diskussionsentwurf allerdings, dass eine Erstreckung der Zinsabzugsbeschränkung auf Nicht-Gesellschafterzinsen durchaus Steuerzahler treffen könnte, bei denen aus BEPS-Sicht kein Handlungsbedarf bestehe, d.h. ein Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten weder beobachtbar noch wahrscheinlich sei (und ein Abzugsverbot somit gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit den allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen würde³⁰).

Der finale Bericht verhält sich im Hinblick auf *third party interest* weit weniger zurückhaltend. Die Bedenken gegen eine Einbeziehung auch üblicher Bankenfinanzierungen konnten OECD-seitig im Konsultationsprozess anscheinend ausgeräumt werden (bzw. die fiskalischer orientierten Finanzverwaltungsvertreter sich durchsetzen). Durchgängig scheint die *best practice*-Empfehlung – dem Vorbild der deutschen Zins-schranke folgend – auch auf *third party interest* Anwendung finden zu sollen, übrigens ohne dass dieser im Diskussionsentwurf noch ausführlich erörterte Gesichtspunkt in der finalen Fassung des OECD-Berichts näher begründet würde. Dies überrascht angesichts der Wesentlichkeit dieser Weichenstellung nicht nur aus wirtschaftlicher bzw. steuerungspraktischer Sicht, sondern auch aus steuerrechtsdogmatischer Perspektive.

So heißt es nunmehr lediglich in Tz. 64 – etwas zusammenhang- und insbesondere begründungslos –, dass die Zinsabzugsbeschränkung gleichermaßen auf *related party interest* und *third party interest* angewendet werden solle. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sei lediglich für spezifische *third party loans* denkbar, die „*privately-owned public-benefit assets*“ finanzieren würden, wohl in Gestalt einer Art *Public Private Partnership* zum Ausbau von Infrastruktur oder ähnlich langlebigem Vermögen. Hier sieht die OECD den Nachteil der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Zinsaufwand wohl kritischer als bei üblichen privatwirtschaftlichen Investitionen – warum dem so ist, d.h. dies nur hier, nicht aber bei langfristig finanzierten Investitionen der Privatwirtschaft problematisch sein soll, erschließt sich nicht.

c) *Bezüge zu anderen BEPS-Aktionspunkten (Hybrid, CFC)*

Eine wesentliche Motivation der BEPS-Initiative ist die Schaffung von mehr Kohärenz im internationalen Steuerrecht. Unterschiedliche Charakterisierungen –

28 Vgl. hierzu z.B. m.w.N. Dorenkamp, DStJG 33 (2010), 301 (313).

29 Vgl. Tz. 40 Diskussionsentwurf: „Although it is proposed that rules to limit interest deductions should be applied to entities in scenarios 1, 2 and 3 [all of which were related party scenarios], this would not prevent countries from applying an approach more widely if base erosion and profit shifting risks in their jurisdictions arose in a wider variety

of situations. In particular, because of the difficulty tax administrations may have identifying companies and entities that fall within scenario 3 [back-to-back financing], some countries may wish to apply interest limitation rules to all companies and entities operating in their jurisdiction (ie including those in scenario 4 [third party lender]).“

30 Vgl. FN 21 zum Nachweis der verfassungsrechtlichen Diskussion in Deutschland.

z.B. als Eigenkapital oder Fremdkapital – eines einheitlichen Sachverhalts in verschiedenen Staaten unterterminieren dieses Ziel. Deshalb ist es folgerichtig, dem *Aktionspunkt 2* (Neutralisierung der Effekte hybrider Instrumente) den Vortritt vor *Aktionspunkt 4* zum Zinsabzug zu lassen. Zunächst ist ein Instrument auch aus Eigen- bzw. Fremdkapitalperspektive für Steuerzwecke einheitlich zu charakterisieren, bevor *best practice*-Empfehlungen, die auf eine gewisse Angleichung zielen, hierauf Anwendung finden können, so auch Tz. 199 ff. des Berichts in seiner finalen Fassung.

Im Hinblick auf *Aktionspunkt 3*, mit dem die OECD eine Effektivierung der Hinzurechnungsbesteuerung anstrebt, hätte man sich ein ähnliches Verhältnis gewünscht. So scheint die OECD insbesondere besorgt, dass eine Unternehmensgruppe in einem Land mehr Zinsen steuerlich geltend macht als der Konzern insgesamt an *third party interest* schuldet. Genau hier aber setzt eine wirkungsvolle Hinzurechnungsbesteuerung an, die einer Nichtbesteuerung von Beträgen, die irgendwo im Konzern als Zinsaufwand geltend gemacht werden, ebenso vorbeugt wie der Ausnutzung von Steuersatzdisparitäten aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaats der Konzernobergesellschaft. Statt mit einer wirkungsvollen Hinzurechnungsbesteuerung den Druck von den Unterkapitalisierungsvorschriften zu nehmen – was zudem den eigentlichen Auslöser der BEPS-Diskussion adressiert hätte, nämlich die faktisch nahezu unbesteuerten Auslandsgewinne der US-Konzerne in Steueroasen wie den Bermudas³¹, die sich inzwischen im (niedrigen) 13-stelligen USD-Bereich bewegen sollen –, hat sich die OECD für den anderen Weg entschieden. So soll anscheinend mit vergleichsweise rigiden *thin cap*-Bestimmungen in Gestalt strikter *fixed ratio* und *group ratio*-Tests die CFC/Hinzurechnungsbesteuerung entlastet werden, welche eigentlich auf sog. *fat cap*-Gestaltungen, d.h. „echte“ Finanzierungsgesellschaften in Niedrigsteuerländern abzielt.³²

Erwähnenswert erscheint schließlich ein weiterer Bezug bzw. besser: Unterschied zu den anderen BEPS-Aktionspunkten, von denen sich eine Vielzahl mit Verrechnungspreisen beschäftigt, z.B. die Nr. 8 bis 10 zur Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter. Während es bei Verrechnungspreisen zumindest dem Grundsatz nach stets „nur“ um eine Frage der Aufteilung von Besteuerungsrechten handelt – Gleiches gilt, wenn sich im Fremdkapitalkontext zwei Staaten bei der Höhe des fremdüblichen Zinssatzes uneinig sind, d.h. bei der konkreten Anwendung des *arm's length*-Grundsatzes –, führt eine Beschränkung des Zinsabzugs gemäß BEPS-Aktionspunkt 4 unweigerlich zur Doppelbesteuerung. Konzeptionell ist bereits kein Verständigungs- oder Schiedsverfahren vorgesehen, nach dem das Abzugsverbot in dem einen Staat die Nichtbesteuerung in dem anderen Staat zur Folge hät-

te. Dass Doppelbesteuerung nach dem Unterkapitalisierungsvorschriften eigentümlichen Grundsatz „*no deduction, full inclusion*“ vorliegend nicht nur „billigend in Kauf genommen“, sondern bewusst intendiert wird – unter Hinweis auf den Umstand, dass sich die Unternehmen doch an die jeweiligen lokalen Zinsabzugsbegrenzungen anpassen könnten –, sollte die Staaten bzw. Finanzverwaltungen als redlicher Berater der jeweiligen Gesetzgebungsorgane zu maßvollen Beschränkungen des Zinsabzugs motivieren.

2. *fixed ratio*-Test

Der sog. *fixed ratio*-Test des G20/OECD-Diskussionspapiers, der im Ergebnis im finalen Bericht zu *Aktionspunkt 4* favorisiert wird, erscheint dem deutschen Steuerrechtsanwender vom Grundsatz her vertraut. Betriebsausgabenabzugsfähige Zinsaufwendungen sollen einen bestimmten Anteil an einer Vorsteuergröße wie z.B. dem operativen Gewinn (EBIT-DA) nicht überschreiten. Der deutsche Gesetzgeber hat sich hier 2008 für eine 30 %-Begrenzung und damit ein Konzept entschieden, das inzwischen mehrere Gesetzgeber „kopiert“ haben³³.

a) *Steuersystematische Einordnung*

Beim *fixed ratio*-Test wird ein gewisses Maß an Zinsaufwand (im Verhältnis zur operativen Ertragskraft) definiert, welches für steuermindernde Zinsabzugszwecke gesetzgeberisch akzeptiert wird, aber eben auch nicht überschritten werden darf: Etwas Steuerminderung durch Fremdkapitalfinanzierung wird toleriert, der überwiegende Teil des (vermeintlichen bzw. womöglich etwas vorschnell bestimmten) Steuerkuchens, z.B. 70 %, aber hat hiervon unberührt zu bleiben, sei der tatsächliche Zinsaufwand auch noch so hoch.

Der *fixed ratio*-Test ist aus zweierlei Perspektive kritisch zu sehen. Zum einen erscheint es konzeptionell bedenklich, sämtliche Steuerpflichtigen „über einen Kamm“ zu scheren, z.B. – so in Deutschland – den von 30 % EBITDA, d.h. unabhängig von Branchenzugehörigkeit, Geschäftsmodell oder Investitions- und Finanzierungsbedürfnissen des Steuerpflichtigen sowie Konzerngegebenheiten wie Kapitalausstattung und -bedarf der Unternehmensgruppe. Relevant ist allein die operative Ertragskraft des steuerpflichtigen Betriebs im Inland, die selbstredend auch konjunkturell oder strukturell schwanken kann, woraus im Verhältnis zu den langfristig zu treffenden Finanzierungsentscheidungen auch steuerliche Planungsunsicherheit folgt.

Zum anderen ist jedenfalls kein zwingender Zusammenhang zwischen (fehlender) Ertragskraft in Gestalt von (niedrigem) EBITDA und steuerlichem Missbrauch durch übermäßigen Fremdfinanzierungsaufwand ersichtlich – eines solchen bedürfte es aber zu-

31 Vgl. hierzu grundlegend Kleinbard, *Stateless Income's Challenge to Tax Policy*, 132 Tax Notes 1021 (09/2011); *Stateless Income's Challenge to Tax Policy*, Part 2, 136 Tax Notes 1431 (09/2012) sowie Pinkernell, *StuW* 2012, 369 ff.

32 Vgl. Tz. 204: „The best practice approach in this report should also reduce the pressure on a country's CFC rules,

by encouraging groups to spread net interest expense between group entities so that there is a greater link to taxable economic activity. This should reduce the level of net interest income arising in CFCs, as groups are likely to reduce the level of intragroup interest payments [...]“

33 Vgl. hierzu oben Abschn. II.2.

mindest in typisierter Form, um eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips als Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit des allgemeinen Gleichheitssatzes zu rechtfertigen. Dies gilt umso mehr, wenn nach (fragwürdigem) deutschem Vorbild nunmehr mit OECD-Unterstützung nicht nur tendenziell gestaltungsanfällige *Gesellschafterzinsen* von der EBITDA-bezogenen Abzugsbeschränkung betroffen sein sollen, sondern auch grundsätzlich missbrauchs-unverdächtige *third party*-Zinsen. Zwar lässt sich nicht von der Hand weisen, dass der Gedanke „ein bisschen Zinsaufwand darf es sein, aber bitte in einem vernünftigen Verhältnis zum Einkommen“ eine gewisse oberflächliche Schlüssigkeit für sich beanspruchen kann sowie zudem vergleichsweise einfach ist – und sich aus einem dieser beiden Gründe bei Finanzpolitikern sowie auch manchem Steuerpraktiker großer Beliebtheit erfreut, gerade wenn es an einer eigenen unmittelbaren Betroffenheit fehlt. Dies ändert aber nichts daran, dass sämtliche Determinanten der Finanzierungsbedürfnisse des Steuerpflichtigen außerhalb seines EBITDA unberücksichtigt bleiben, was nicht nur in atypischen Einzelfällen zu wesentlichen Verletzungen des objektiven Nettoprinzips führen kann.

b) Realitätsgerechter Maßstab

Steuersystematisch weniger anspruchsvoll, aber steuerungspraktisch von ebenso großer Bedeutung ist der quantitative Aspekt des *fixed ratio*-Test. Ist die Steuerabzugsmöglichkeit so großzügig bemessen, dass sie faktisch zu keiner Beschränkung führt – z.B. 75 % des EBITDA, was regelmäßig 100 % oder mehr des Vorsteuereinkommens (EBT) entsprechen dürfte –, kommt es auf den konzeptionellen Unterbau der dann faktisch leer laufenden Vorschrift in der Besteuerungspraxis nicht länger an. Deckt die gewählte EBITDA-Begrenzung hingegen den regelmäßigen Grad an Fremdfinanzierung der Steuerpflichtigen nicht sachgerecht ab, mutiert eine Norm, deren Intention die Verhinderung steuerlicher Missbräuche durch asymmetrische Fremdkapitalallokation ist, zu einem *generellen* (partiellen) Abzugsverbot für Zinsaufwand.

Das OECD-Diskussionspapier aus dem Dezember 2014 erörtert EBITDA-Beschränkungen, die deutlich niedriger sind als die deutsche 30 %-Grenze des § 4h EStG – zur Diskussion gestellt werden Relationen von bis zu nur 10 % des lokalen EBITDA. Begründet werden Forderungen nach solch niedrigen Relationen mit einer Erhebung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PWC zu den 100 größten Unternehmen der Welt, deren Zinsaufwand vergleichsweise gering sei, nämlich in vielen Fällen wohl sogar negativ (positiver Zinssaldo, d.h. Zinseinnahmen übersteigen Zinsaufwendungen). Lediglich in sehr wenigen, konkret 5 % (!) der Fälle würden die Zinsaufwendungen 10 % des jeweiligen Konzern-EBITDA überschreiten.

Konkret untersucht die PWC-Studie global die 100 Unternehmen mit der höchsten Marktkapitalisierung, von denen 79 den Nicht-Finanzsektoren zuzuordnen sind. Von diesen Unternehmen haben ein knappes Viertel einen positiven Zinsüberschuss, d.h. nehmen mehr Zinsen ein als dass sie Zinsaufwand zu tragen

haben (18 Unternehmen). 75 dieser 79 Unternehmen – und damit 95 % – verfügen über ein Verhältnis von Zinsaufwand zu EBITDA von kleiner 10 %. Nur vier der hundert börsenkursstärksten Unternehmen weltweit wären also von einer 10 %igen Höchstquote von Zinsaufwand zu operativem Gewinn betroffen.

Hintergrund dieses empirischen – selbstredend nicht repräsentativen – Befundes mag zum einen eine gewissermaßen systemische Selbstselektion der untersuchten Unternehmen sein. Einem Unternehmen mit einer hohen Börsenkapitalisierung fällt es naturgemäß leichter, Kapital im Wege der Eigenkapitalfinanzierung zu beschaffen, z.B. durch die Ausgabe neuer Aktien zum Verkehrswert, und sei es nur wegen der positiven Zukunftserwartungen des Marktes, die einem hohen Unternehmenswert an der Börse regelmäßig zugrunde liegen. Darüber hinaus mag die steuerliche Privilegierung eine Rolle spielen, die nach dem US-Steuerrecht der Thesaurierung von Auslandsgewinnen zukommt und die Auslöser der BEPS-Debatte waren, haben sie doch zu erheblichen Liquiditätsreserven von Google, Apple & Co geführt.

Neben der Kritik an der Sinnhaftigkeit der Auswahl der 100 börsenstärksten Unternehmen stellt sich auch grundsätzlich die Frage der Sachgerechtigkeit von Durchschnitts- bzw. Median-artigen Betrachtungen bei Fragestellungen, die den individuellen Zinsabzug und damit die Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit betreffen. Selbst wenn 80 oder auch 90 % der Unternehmen von einer spezifischen Zinsaufwandsrelation nicht betroffen sein sollten, heißt dies nicht, dass die verbleibenden 10 bis 20 % kein Anrecht auf eine systemgerechte Besteuerung hätten. So ist gewiss nicht auszuschließen, dass die Mehrheit der 100 Unternehmen mit der höchsten Marktkapitalisierung eher atypische Finanzierungsstrukturen aufweist, weil es an Investitionen (und damit einem korrespondierenden Kapitalbedarf) dieser Unternehmen fehlt, die einem üblichen Durchschnitt im Vergleich zum jeweiligen Börsenwert entsprechen. Erforderlich wäre also eine empirische Untersuchung, die sämtliche Unternehmen umfasst (bzw. zumindest eine repräsentative Stichprobe hieraus statt einer TOP 100-Auswahl), die in den Anwendungsbereich einer Zinsabzugsbeschränkung fallen könnten. Diese Voraussetzung wird auch nicht von den OECD-seitig zitierten Untersuchungen von neun mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen im Hinblick auf ihre jeweiligen zehn größten Unternehmen (wiederum nach Marktkapitalisierung?) erfüllt, ausweislich derer nur 50 % der Unternehmen einen Zinsaufwandsaldo von unter 10 % des EBITDA haben sollen (und 85 % der Unternehmen eine Quote von unter 20 %, vgl. Tz. 96/Annex B OECD-Bericht).

Dass bereits die deutsche 30 %-EBITDA-Begrenzung nicht übermäßig großzügig bemessen ist, vermag ein konkretes Beispiel aus der Unternehmenspraxis zu zeigen, das auch in der Öffentlichkeit diskutiert wurde und mitursächlich für den ausgeglichenen deutschen Staatshaushalt im ersten Halbjahr 2015 ist. So hat der Bund im Juni 2015 € 5 Mrd. aus der Versteigerung von Mobilfunkfrequenzen eingenommen. Von diesem Versteigerungserlös entfielen je rd. € 2 Mrd. auf Gebote der Deutschen Telekom und Vodafone so-

wie rd. € 1 Mrd. auf jene von O2/E-Plus, die es beiderseitig zu finanzieren gilt.

Nimmt man beispielhaft die € 2 Mrd. von Deutscher Telekom oder Vodafone und verteilt diese Anschaffungskosten steuerlich im Wege der AfA über die nächsten zwanzig Jahre, ergibt sich eine jährliche steuerliche Abschreibungsrate von € 100 Mio. Unterstellt man weiterhin, dass diese Investition z.B. wegen ihrer Langfristigkeit vollumfänglich mit Fremdkapital finanziert wird, das sich zu 5 % verzinst (z.B. 20-jährige Unternehmensschuldverschreibungen oder Bankdarlehen), entsteht dem Unternehmen ein jährlicher Zinsaufwand von € 100 Mio. Geht man schließlich von einer Rendite der Investition von ebenfalls 5 % aus, die sich zu der 5 %igen Fremdfinanzierung gesellt und somit eine Gesamtkapitalrendite von 10 % zur Folge hat, beläuft sich das jährliche zu versteuernde Einkommen des Telekommunikationsunternehmens auf € 100 Mio. Selbst dieses Nach-AfA- und Nach-Zins-Ergebnis genügt bei einer 30 %-EBITDA-Begrenzung nicht, um den steuerlichen Zinsabzug zur Gänze zu gewährleisten.

So beträgt das EBITDA insgesamt € 300 Mio., nämlich € 100 Mio. Vor-Steuer-Gewinn zzgl. € 100 Mio. Zinsaufwand zzgl. € 100 Mio. jährlicher AfA-Rate. 30 % von € 300 Mio. EBITDA sind aber lediglich € 90 Mio., d.h. € 10 Mio. Zinsaufwand wären im vorliegenden Beispiel nicht abzugsfähig und könnten lediglich im Wege des Zinsvortrags geltend gemacht werden, d.h. wären allenfalls – bei einer künftig günstigeren Zins-EBITDA-Relation – in späteren Veranlagungszeiträumen abzugsfähig.³⁴

Hinsichtlich des obenstehenden Zahlenbeispiels mag eingewendet werden, dass ein 5 %iger Fremdfinanzierungszinssatz in den gegenwärtigen Niedrigstzinsphase unrealistisch hoch sei. Zu entgegnen wäre aber, dass es sich um eine vergleichsweise langfristige Finanzierung handelt (20 Jahre), die regelmäßig mit höheren Zinssätzen einhergeht, und der jeweilige *spread*, d.h. unternehmensspezifische Renditeaufschlag im Vergleich zu (risikolosen) Staatspapieren, von der Solvenz des Unternehmens abhängt, d.h. sich z.B. auch im *high yield*-Bereich bewegen kann, in dem die Zinssätze je nach Fristigkeit sogar noch deutlich höher als 5 % liegen dürften (z.B. 6-8 %³⁵). Schließlich ist es vermutlich eine durchaus optimistische Annahme, dass das investierende Unternehmen auch wirklich in jedem einzelnen Jahr einen Vorsteuer-Gewinn von 5 % erzielt, d.h. zusätzlich zum „Zurückverdienen“ von AfA und Zinsaufwand bei 100 %-Fremdkapi-

talfinanzierung über 20 Jahre einen ordentlichen Gewinn erwirtschaftet.

Im Grundsatz dürften die im obigen Beispiel getroffenen Annahmen keinesfalls zu pessimistisch und damit jedenfalls in der Tendenz geeignet sein, den womöglich auf G20/OECD-Ebene vorherrschenden Eindruck zu widerlegen, eine 30 %ige EBITDA-Begrenzung des Zinsabzugs sei unangemessen hoch bzw. überaus großzügig – würde man diesen Faktor z.B. auf 15 % halbieren, wären in dem obenstehenden Zahlenbeispiel nicht länger 90 % des Zinsaufwands abzugsfähig, sondern nur weniger als dessen Hälfte, nämlich 45 %; bei 10 % EBITDA-Begrenzung läge die Abzugsquote bei lediglich 30 %, jeweils wiederum eine 100 %ige FK-Finanzierung der Investition zu einem Zinssatz von 5 % und einer zusätzlichen Rendite von ebenfalls 5 % unterstellt (10 % Gesamtkapitalrentabilität).

Selbst bei einer gleichermaßen konstant und hervorragend rentierlichen Investition genügt eine 30 %-EBITDA-Begrenzung folglich gerade, um den steuerlichen Zinsabzug zumindest zum weit überwiegenden Teil, nämlich zu neun Zehnteln zu gewährleisten. Wie ein regelmäßiger Zinsabzug bei einer EBITDA-Begrenzung von 10 % oder 15 % aber gelingen soll, erschließt sich aus der Investitions- und Finanzierungsrechnung nicht. Hierfür wäre eine Rendite nach Fremdkapitalaufwand und Abschreibung von 40 % (!) erforderlich³⁶, was als unrealistisch hohe Gewinnanforderung erscheint.

Dessen ungeachtet empfiehlt der finale OECD-Bericht zu Aktionspunkt 4 im Oktober 2015 als sog. *best practice* EBITDA-Abzugsquoten, die 10 % nicht zwingend überschreiten sollen. So wird den OECD-Staaten eine Spannweite von 10 % bis 30 % nahe gelegt, um einem übermäßigen Zinsabzug zu begegnen. Gerade der US-Vertreter bei der OECD – und damit der Finanzverwaltungsvertreter eines Landes, das bislang über eine vergleichsweise großzügige Zinsabzugsbeschränkung verfügt, nämlich 50 % EBITDA bezogen auf Gesellschafterzinsen – scheint auf die niedrige EBITDA-Grenze von nur 10 % gedrungen zu haben, die sich auch im 2016er Budget-Entwurf der *Obama-Administration* findet, wenn auch wohl angesichts der gegenwärtigen Mehrheitsverhältnisse im US-Kongress mit nur geringen Realisierungschancen (und womöglich mit der Motivation, möglichst viele Unternehmen in den *group ratio*-Test zu zwingen, der von der US-Finanzverwaltung gegenwärtig wohl bevorzugt und im nächsten Abschnitt behandelt wird).

34 Bei einem Investitionsbetrag von € 1 Mrd., der rechnerisch womöglich einfacher nachzuvollziehen ist, ergeben sich folgende Beträge: Die jährliche AfA-Rate würde sich auf € 50 Mio. belaufen (20 Jahre Nutzungsdauer), der Zinsaufwand betrüge ebenfalls € 50 Mio. p.a. (5 %). Bei einer unterstellten Zusatzrendite von 5 % beliefe sich auch der Vorsteuergewinn auf € 50 Mio., woraus ein EBITDA von € 150 Mio. resultieren würde (€ 50 Mio. Vorsteuergewinn zzgl. € 50 Mio. Zinsaufwand zzgl. € 50 Mio. Abschreibungsrate). Gemäß § 4h EStG wären € 45 Mio. bzw. wiederum 90 % des Zinsaufwands abzugsfähig, nämlich 30 % von € 150 Mio. EBITDA.

35 Die Unternehmensschuldverschreibungen der T-Mobile

USA, einer an der New Yorker Börse notierten 67 %-Tochter der Deutschen Telekom, wurden nicht nur zu solchen Zinssätzen begeben, sondern rentieren auch weiterhin in dieser Größenordnung (z.B. 6,5 % für 10 Jahre, vgl. z.B. <http://cbonds.com/emissions/issue/87971>).

36 In der Arithmetik des obenstehenden Frequenzversteigerungsbeispiels würde das EBITDA bei einer Nachzinsrendite von 40 % € 1,0 Mrd. betragen, nämlich € 800 Mio. Gewinn (= 40 % * € 2 Mrd. Investitionsvolumen) zzgl. € 100 Mio. Zinsaufwand (5 %) und € 100 Mio. AfA (1/20). 10 % dieser € 1,0 Mrd. EBITDA würden gerade die € 100 Mio. Zinsaufwand decken, die dem Steuerpflichtigen bei einer Fremdfinanzierung zu 5 % entstehen.

Formelmäßige Herleitung der Gewinnanforderungen des *fixed ratio*-Test (10-30 % EBITDA)

Die Anforderungen an den operativen Gewinn, die aus einem staatlicherseits gewählten Punkt aus dieser Spannweite resultieren, lassen sich auch abstrakt-mathematisch in Abhängigkeit von (i) Fremdkapitalzinssatz und (ii) Fremdkapitalfinanzierungsanteil in einer Formel ausdrücken. Dies fällt gerade bei einer 10 %-Beschränkung (und 100 %iger Fremdkapitalfinanzierung der Investition) denkbar leicht. So muss die EBITDA-Quote in diesem Fall das Zehnfache des geschuldeten Zinssatzes betragen, bei 5 % Fremdkapitalvergütung also z.B. 50 %. Selbst bei einem Fremdkapitalzinssatz von nur 2,5 % müsste der operative Gewinn jährlich 25 % der fremd finanzierten Investitionssumme betragen, damit der Zinsaufwand vollumfänglich steuerlich geltend gemacht werden kann.

Nach dem *fixed ratio*-Test erfordert die Zinsabzugsfähigkeit, dass das jährliche quotale EBITDA (determiniert durch den *fixed ratio*-Faktor) dem Zinsaufwand und damit dem Produkt aus Fremdkapitalzinssatz und Investitionssumme sowie Fremdkapitalfinanzierungsquote mindestens entspricht.

$$X \% \cdot \text{EBITDA} \geq Y \% \cdot \text{INVEST} \cdot \text{FK} \%$$

mit $X = \text{Fixed Ratio}$ und $Y = \text{FK-Zinssatz}$ und $\text{FK} = \text{FK-Finanzierungsanteil}$

Hieraus lässt sich für den operativen Gewinn ableiten, dass das EBITDA im Verhältnis zur Investitionssumme mindestens so groß sein muss wie der Quotient aus Fremdkapitalzinssatz und *fixed ratio*-Faktor (z.B. 10 %) bzw. dem Faktor aus Zins und reziproken *fixed ratio*-Faktor zu entsprechen hat, eine FK-Finanzierung der Investition von 100 % unterstellend.

$$\text{EBITDA}/(\text{INVEST} \cdot 100 \%) \geq \text{FK-Zins}/\text{fixed ratio}$$

bzw.

$$\text{EBITDA}/(\text{INVEST} \cdot 100 \%) \geq \text{FK-Zins} \cdot (1/\text{fixed ratio})$$

In Zahlen ausgedrückt ergibt sich für das obenstehende Beispiel eine EBITDA-Quote von 50 %, um eine vollen Zinsabzug beim Investor zu ermöglichen.

$$50 \% [\text{EBITDA}/\text{INVEST}] \geq 5 \% [\text{FK-Zins}] \cdot (1/10 \% [\text{fixed ratio}])$$

bzw.

$$50 \% \text{ EBITDA-Quote} \geq 5 \% \text{ FK-Zins} \cdot \text{Faktor } 10$$

(bei 10 % *fixed ratio*-Faktor)

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass der *fixed ratio*-Test wegen Undifferenziertheit nicht nur steuer-systematisch fragwürdig ist, sondern je nach EBITDA-Bezugspunkt, für den ein OECD-Staat sich entscheidet, auch in der Besteuerungspraxis von großer bzw. aus Unternehmenssicht gar existentieller Bedeutung werden kann. Dies ist auch der OECD nicht verborgen geblieben, die in ihrem finalen Report vermutlich vor diesem Hintergrund ein Korrektiv empfiehlt, nämlich einen *Escape* bzw. Ausweg aus einer zu engen EBITDA-Begrenzung über einen sog. *group ratio*-Test bzw. individuellen Gruppenvergleich, vgl. Tz. 115. Ob

dieses Ventil genügt, um einer zu engen *fixed ratio*-Zinsabzugsbeschränkung ihre u.U. vermutlich gravierenden Wirkungen zu nehmen, untersucht der nächste Abschnitt – eine OECD-seitige Evaluierung soll ausweislich des finalen Berichts im Jahr 2020 erfolgen.³⁷

3. *group ratio*-Test

a) *Steuersystematische Einordnung*

Die eigentliche Innovation des OECD-Diskussionspapiers ist der sog. *group ratio*-Test, der den steuerlichen Zinsabzug nach einem unternehmensindividuellen Konzernvergleich bemisst. Zwar wurde dieser Ansatz in der Literatur bereits diskutiert.³⁸ Auch existieren schon Beispiele für Andeutungen dieser Herangehensweise in einigen Steuerrechtsordnungen, allerdings lediglich auf Randbereiche beschränkt, z.B. in Gestalt des *world wide interest cap* in Großbritannien, der aber lediglich als Obergrenze für die Geltendmachung des gesamten Konzernzinsaufwands in einem einzigen Land fungiert, sowie des Eigenkapital-*Escape* gem. § 4h Abs. 2 Buchst. c) EStG, der allerdings gemeinhin nur als Korrektiv eines 30 %igen EBITDA- und damit *fixed ratio*-Tests gilt und zudem wie oben ausgeführt in der deutschen Besteuerungspraxis wegen gesetzestechnischer Unzulänglichkeiten faktisch keinerlei Anwendung findet.

Die OECD lässt bereits im Dezember 2014 in ihrem Diskussionspapier eine deutliche Sympathie für eine EBITDA-bezogene Ausprägung des *group ratio*-Tests erkennen, die der finale OECD-Bericht zu Aktionspunkt 4 im Oktober 2015 bestätigt. Hiernach soll sich der lokal steuerlich zulässige Zinsabzug nach dem Produkt aus lokalem EBITDA und dem Verhältnis bestimmen, in dem Zinsaufwand und EBITDA in der Unternehmensgruppe insgesamt stehen. Bei einem operativen Gewinn einer deutschen Konzerngesellschaft von z.B. € 1,0 Mrd. und einer globalen Zins/EBITDA-Quote der betreffenden Unternehmensgruppe von 20 % kann im Inland ein Zinsabzug von höchstens € 200 Mio. geltend gemacht werden, auch wenn der tatsächliche Zinsaufwand der deutschen Tochtergesellschaft (gegenüber konzerninternen oder auch konzernexternen Gläubigern) z.B. € 300 Mio. beträgt. (Die spiegelbildliche Geltendmachung eines „fiktiven“ Zinsaufwands bei tatsächlichen Zinsausgaben von nur € 100 Mio. bis zu der aus dem Konzernvergleich abgeleiteten Höchstgrenze von 20 % des lokalen EBITDA soll hingegen nach den OECD-Empfehlungen nicht zulässig sein.) Der steuerlich höchstens abzugsfähige Zinsaufwand ist also eine Funktion aus lokalem EBITDA multipliziert mit der Zinsaufwand-zu-EBITDA-Quote des Konzerns bzw. anders gewendet dem Anteil des lokalen EBITDA am Konzern-EBITDA multipliziert mit dem Zinsaufwand des Konzerns.

37 Auf die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmenssteuerreform 2008 eingeforderte Evaluierung der deutschen Zinsschranke wartet die Besteuerungsfähigkeit auch sieben Jahre nach Einführung von § 4h EStG vergeblich. Soweit ersichtlich hierzu zuletzt BT-Drucks. 17/10354 v. 18.7.2012: „[E]in konkreter Zeitpunkt

für die Vorlage des vom Deutschen Bundestag (Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 24.5.2007, BT-Drucks. 16/5491) angeforderten Berichts bzw. eines Zwischenberichts zur Evaluierung der Zinsschranke kann derzeit nicht benannt werden.“

38 Vgl. z.B. *Burnett*, World Tax Journal 2014, 40.

Theoretische Grundlage des *group ratio*-Tests, der in dem OECD-Diskussionsentwurf vom Dezember 2014 nicht etwa nur als Korrektiv zu einem *fixed ratio*-Test vorgestellt wurde, sondern als eigenständige Alternative, ist die Annahme, dass die Allokation von Zinsaufwand in einer Unternehmensgruppe allein, d.h. ausnahmslos steuerlich motiviert ist – würde ein Konzern nicht das Ziel verfolgen, Steuern zu sparen, wäre der lokale Zinsaufwand an der jeweiligen operativen Ertragskraft der lokalen Konzerngesellschaft in Gestalt des lokalen EBITDA ausgerichtet bzw. könnte unternehmensseitig unproblematisch hieran ausgerichtet werden. Alle Abweichungen von dieser Ausrichtung aber sind dann allein steuerlich motiviert und können deshalb mit einem steuerlichen Zinsabzug sanktioniert werden – und sei es, weil die Unternehmen frei sind, ihre Finanzierungsverhältnisse entsprechend anzupassen.

b) Realitätsgerechte Annahmen?

Für eine solche Sichtweise – die überall dort, wo der lokale Finanzierungsaufwand nicht Euro-genau an das entsprechende lokale EBITDA angepasst ist, das sich wiederum erst aus einer Gesamtschau von Zinsaufwand und EBITDA im Konzern ergibt, systembedingt zum Nichtabzug von Erwerbenaufwand führt – spricht zunächst, dass Eigenkapital und Fremdkapital in einem Konzern als einer Vielzahl von Legaleinheiten, die sich als wirtschaftliche Einheit verstehen, grundsätzlich perfekte Substitute, d.h. beliebig austauschbar sein sollten. Darüber hinaus gelten Finanzierungsbeziehungen auch technisch als im Grundsatz einfach änderbar – neue Investitionen lassen sich konzernseitig entweder mit Eigenkapital oder Fremdkapital finanzieren, eine zu hohe Fremdkapitalfinanzierung einer Tochtergesellschaft „im Bestand“ lässt sich durch Zuführung von Eigenkapital (und eine entsprechende Tilgung jedenfalls von konzerninternen Darlehen) korrigieren, eine zu hohe Eigenkapitalfinanzierung durch fremdfinanzierte Dividendenausüttungen oder anderweitige Zuführungen von Fremdkapital (*debt push down*).

Diese perfekte Substituierbarkeit von Eigenkapital und Fremdkapital bzw. vollkommene Fungibilität konzerninterner Kapitalien gilt in der Unternehmens- und damit Besteuerungspraxis aber nur grundsätzlich – und damit in vielen Einzelfällen gerade nicht, wobei es wohl einer empirischen Analyse der offenen Frage bedürfte, welche Konstellation denn nun den (keinesfalls atypischen) Einzelfall darstellt und welche den Grundsatz. Auf der Hand liegen jedenfalls unterschiedliche Branchen, in denen ein Konzern tätig ist und die über unterschiedliche Kapitalbedürfnisse verfügen (z.B. investitionsstarke Infrastrukturbereiche einerseits sowie personal-, aber nicht kapitalintensive Dienstleistungsbereiche andererseits, die in einer Un-

ternehmensgruppe zusammen gefasst sind). Gleiches gilt für staatliche Eigenkapitalanforderungen z.B. aus regulatorischer Sicht oder nationale Verschuldensobergrenzen bzw. Kapitalverkehrskontrollen, die jeweils außerhalb der Einflussosphäre einer Unternehmensgruppe liegen.

Weitaus bedeutender für die Besteuerungswirklichkeit als diese augenscheinlichen Beschränkungen der konzerninternen Austauschbarkeit von Eigen- und Fremdkapital dürften allerdings Abweichungen von dem eben nur theoretischen Konzernleitbild einer durchgängigen 100 %-Anteilseignerschaft über alle Unternehmensebene hinweg sein. Sobald eine oder mehrere Tochtergesellschaften der Konzernobergesellschaft nicht vollumfänglich gehören, steht dies zwar einer konsolidierten Abbildung in der externen Rechnungslegung nach den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* oder *US-GAAP* nicht entgegen, die jeweils lediglich auf „Kontrolle“ und damit eine Anteilseignerschaft von über 50 % abstellen. Befinden sich aber bis zu 49 % einer Tochtergesellschaft im Eigentum von Minderheitsgesellschaftern, besteht trotz Vollkonsolidierung nicht länger eine „wirtschaftliche Einheit“ des Konzerns, bei der ein *group ratio*-Test zumindest eine gewisse Sinnhaftigkeit für sich beanspruchen kann. Gehört eine Unternehmenseinheit teilweise jemand anders, bildet die Beschreibung „linke Tasche, rechte Tasche“ nicht länger die wirtschaftliche Wirklichkeit dieses Konzerns ab.

Dies gilt gerade auch im Finanzierungskontext. Nicht nur bleiben herkömmliche *debt push down*-Instrumente wie konzernintern fremdfinanzierte Dividendenausüttungen bei Minderheitsaktionären nicht länger ohne Konzernauswirkungen, sondern gehen mit einem Mittelabfluss aus der Unternehmensgruppe einher (an die ebenfalls dividendenberechtigten Minderheitsaktionäre), d.h. stehen selbst dann nicht länger für eine „passgenaue“ Allokation des Konzernzinsaufwands nach lokalen EBITDA-Größen zur Verfügung, wenn sämtliche Konzerntochtergesellschaften über ausreichend Gewinnrücklagen und damit Dividendenpotential verfügen sollten und keinerlei Quellensteuern auf Dividenden existierten.

Vielmehr liegt es gerade bei wesentlichen Minderheitsbeteiligungen nahe, sich von dem Haftungsverband im Konzern zu lösen, d.h. für den Finanzierungsaufwand des Konzerns nicht länger gesamthaft einzustehen – ist doch die Aufnahme von Minderheitsgesellschaftern z.B. in Gestalt eines partiellen Börsengangs einer Tochtergesellschaft gelegentlich Vorstufe einer kompletten Loslösung dieser Konzerneinheit oder gerade der Versuch, auf einem womöglich risikoträchtigeres Geschäftsfeld nicht mehr alleine, sondern gemeinsam mit anderen, risikobereiteren Investoren tätig zu sein.³⁹

³⁹ Aus der Unternehmenspraxis des Verfassers sei hier z.B. die 67 %-Beteiligung der Deutschen Telekom an der im Übrigen an der New Yorker Börse gehandelten T-Mobile USA genannt, die nicht nur über eine Marktkapitalisierung von über \$ 30 Mrd. verfügt, sondern auch über Unternehmensschuldverschreibungen von über \$ 20 Mrd., für die die Konzernobergesellschaft nicht haftet. Ähnli-

ches gilt für die griechische Tochtergesellschaft der Deutschen Telekom, deren Anteile zu einem noch deutlich geringeren Umfang von der Deutschen Telekom gehalten werden und die schon wegen des Länderrisikos ebenfalls als „self-funding platform“ organisiert ist, d.h. sich eigenständig finanziert.

Insbesondere ginge es an der Wirtschafts- und damit Besteuerungswirklichkeit vorbei, derartige Konstellationen eines Zusammenschlusses unternehmerischer Kräfte auch außerhalb eines wirklichen Konzernverbunds als seltene oder absonderliche bzw. bedauerliche Einzelfälle für Zwecke einer allgemeinen Zinsabzugsbeschränkung zu vernachlässigen, gerade nachdem sich der finale OECD-Bericht – dem Beispiel der deutschen Zinsschranke folgend – für eine Anwendung auch auf *third party interest* ausgesprochen hat (was noch nach dem Diskussionsentwurf keinesfalls zwingend erschien und bei anderer Entscheidung in gewisser Weise systemimmanent das Minderheitenproblemsystem adressiert hätte, nämlich weil sich gerade Unternehmenseinheiten mit Minderheitsbeteiligten vergleichsweise häufig eigenständig am Kapitalmarkt finanzieren dürften). So sind 50:50-Joint Ventures in einigen Ländern wie z.B. China in Schlüsselindustrien wie der Automobilbranche aus Technologietransfergründen sogar verpflichtend, mit den gleichen Folgen für die (fehlende) wirtschaftliche Einheit innerhalb einer Unternehmensgruppe bzw. sich nahestehenden Personen.

Der „Zangengriff“ des *group ratio*-Test aus dem Anspruch, den Konzernzinsaufwand absolut gleichmäßig entsprechend der jeweiligen lokalen EBITDA-Komponenten zu verteilen, sowie der Einbeziehung auch konzernexterner Finanzierungsaufwendungen hat zwangsläufig systematische Doppelbesteuerungen in Form von Abzugsverboten zur Folge, die nicht mit korrespondierenden Steuerfreistellungen an anderer Stelle einhergehen⁴⁰. Dies gilt sogar unabhängig von einer womöglich fehlenden *tax capacity* in einzelnen Ländern, d.h. dauerhaft defizitären Tochtergesellschaften, bei denen ein Zinsabzug ins Leere laufen würde. Vor diesem Hintergrund ist es erfreulich, dass die OECD den *group ratio*-Test ihren Mitgliedstaaten im Ergebnis nicht als *best practice* empfohlen hat. So ist dieses Besteuerungskonzept zwar unter ganz bestimmten Annahmen, insbesondere der perfekten auch kurzfristigen Substituierbarkeit von Eigen- und Fremdkapital im Konzern theoretisch schlüssig, für die Besteuerungspraxis wegen der Realitätswidrigkeit eben dieser Annahmen nicht nur in atypischen Einzelfällen aber untauglich – und verletzt wegen systemimmanenter ungerechtfertigter Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip und damit aus deutsch-verfassungsrechtlicher Perspektive auch den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

4. Kombination aus *fixed ratio*- und *group ratio*-Test – Grundregel und *Escape*

Allerdings kann aus der unterlassenen OECD-Empfehlung für den *group ratio*-Test als generelle Maßgrö-

ße des steuerlichen Zinsabzugs nicht zwingend geschlossen werden, dass dieses Instrument der Zinsabzugsbeschränkung in der künftigen Besteuerungspraxis keine maßgebliche Rolle spielen würde. So spricht sich die OECD im Ergebnis für eine Kombination aus *fixed ratio*- und *group ratio*-Test dergestalt aus, dass der *fixed ratio*-Test die Grundregel darstellen solle und der *group ratio*-Test einen Ausweg (*Escape*) hieraus, nämlich in den Fällen, in denen der *fixed ratio*-Test den Zinsabzug einer Konzerngesellschaft (teilweise) versagt, ohne dass aus Konzernperspektive konkret ein steuerlicher Missbrauch erkennbar ist. Je nachdem wie die (vermeintliche) Grundregel gesetzt wird – beispielsweise durch einen realitätswidrig niedrigen *fixed ratio*-Test i.H.v. z.B. nur 10 % des lokalen EBITDA⁴¹ – mutiert der als Ausnahme intendierte *group ratio*-Test aber zum eigentlichen Grundsatz. Im Ergebnis wäre zum vollumfänglichen Zinsabzug nur berechtigt, wer den *group ratio*-Test „besteht“, d.h. in der Lage ist, den Konzernzinsaufwand – auf den Euro genau und in jedem einzelnen Jahr – EBITDA-konform auf die verschiedenen Konzerngesellschaften zu allozieren.

Gerade bei der Kombination der beiden OECD-seitig diskutierten Zinsabzugsbeschränkungen zeigt sich die grundlegende Bedeutung, die der Realitätsgerechtigkeit des Maßstabs beim *fixed ratio*-Test und der Annahmen beim *group ratio*-Test zukommen. Wird der Zinsabzug wegen eines zu niedrigen Zins/EBITDA-Verhältnisses nicht nur in „krassen“ und damit tendenziell missbrauchsverdächtigen Ausnahmefällen begrenzt, kommt es in der Besteuerungspraxis im faktischen Regelfall auf den Konzernvergleich bzw. *group ratio*-Test an. Dieser aber würde den Zinsabzug in sachwidriger (und aus deutscher Perspektive damit wohl auch gleichheitssatzwidriger) Weise beschränken, wenn er auf realitätswidrigen Annahmen wie einer gänzlich beliebigen Substituierbarkeit von Eigen- und Fremdkapital im Konzernkontext beruhte⁴².

Diese Zusammenhänge – insbesondere auch vor dem Hintergrund der Einbeziehung von *third party interest* in die *best practice*-Zinsabzugsbeschränkungsempfehlungen – mögen die OECD bewegen haben, den *group ratio*-Konzernvergleich in seiner Funktion als *Escape* aus womöglich überschießenden *fixed ratio*-Abzugsbeschränkungen etwas abzuschwächen. So soll der lokale Zinsabzug nicht nur dann uneingeschränkt gewährt werden, wenn das lokale Zinsaufwand/EBITDA-Verhältnis exakt der betreffenden Relation im Konzern entspricht, sondern auch dann, wenn insoweit eine 10 %ige Toleranzgrenze eingehalten wird. Allerdings soll sich diese 10 %ige Abweichungstoleranz bei der Zinsaufwands/EBITDA-Relation nicht etwa in Prozentpunkten auswirken, d.h. bei einem Konzernverhältnis von 20 % eine entsprechende lokale Relation von 30 % genügen. Vielmehr empfiehlt die OECD lediglich, beim externen Zinsaufwand des Konzerns

⁴⁰ Hieran ändert auch die Möglichkeit des in Tz. 159 f. OECD-seitig empfohlenen Vortrags nicht abzugsfähiger Zinsaufwendungen in zukünftige Veranlagungszeiträume nicht zwingend etwas. So dürfte sich eine bestehende „ungünstige“ Finanzierungsstruktur bei Minderheitsbeteiligungen oder anderen steuerlichen oder nichtsteuerlichen Restriktionen bei der konzerninternen Allokation

von Finanzierungsaufwand häufig auch mittel- oder langfristig nicht ändern lassen, so dass der Zinsvortrag „verpufft“ – dies zeigt schon das deutsche Beispiel, wonach die Geltendmachung eines Zinsvortrags das 3,33-Fache an zukünftigem EBITDA-Überschuss erfordert.

⁴¹ Vgl. hierzu oben Abschn. 2b).

⁴² Vgl. hierzu oben Abschn. 3b).

einen Zuschlag von 10 % vorzunehmen. Hieraus ergibt sich dann eine Erhöhung der relevanten Konzernquote nicht um 10 %-Punkte, sondern um lediglich 10 %, d.h. im vorliegenden Beispiel von 20 % auf 22 %.⁴³

Schon angesichts der hohen Wahrscheinlichkeit von lokalen Ergebnisschwankungen in diesem Bereich – die operative Ertragskraft der einen Landesgesellschaft entwickelt sich um 10 % besser als erwartet, die der anderen Landesgesellschaft um 10 % schlechter – dürfte kaum zu erwarten sein, dass die Rigorosität des *group ratio*-Test durch eine solch geringfügige „Abweichungstoleranz“ nennenswert zurück genommen wird. Sie kann aber wohl als Ausdruck einer OECD-seitigen und in diesem Beitrag nachdrücklich geteilten Befürchtung verstanden werden, dass die Grundprämisse der steuersystematischen Fundierung des *group ratio*-Test, nämlich die beliebige Austauschbarkeit von Eigen- und Fremdkapital bei Konzerngesellschaften über Landes-, Branchen- und Minderheitsbeteiligungsgrenzen hinweg, fragwürdig ist. Dieser Umstand spricht nicht nur für eine deutlich höhere Toleranzgrenze, sondern auch einen weiten Maßstab beim *fixed ratio*-Test (hohe Zinsaufwand/EBITDA-Quote), um es möglichst erst gar nicht auf den *group ratio escape* ankommen zu lassen.

IV. Fazit

Die OECD beschränkt im Dezember 2014 mit ihrem Diskussionspapier zu BEPS-Aktionspunkt 4 steuerpolitisches Neuland bei der Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs. Nicht nur wurde ein *fixed ratio*-Test als mögliche *best practice*-Empfehlung zur Diskussion gestellt, der sich an der 30 %igen EBITDA-Begrenzung der deutschen Zinsschranke orientiert. Als alternatives Unterkapitalisierungsinstrumentarium behandelte das OECD-Diskussionspapier einen *group ratio*-Test, der den lokalen Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwand nur zulässt, soweit die Zinsaufwand/EBITDA-Quote der jeweiligen Konzerngesellschaft diese Relation in der gesamten Unternehmensgruppe nicht überschreitet, d.h. lokal kein überdurchschnittlich hoher Zinsaufwand vorliegt (im Verhältnis zum EBITDA der Landesgesellschaft).

Der finale Bericht empfiehlt den OECD-Mitgliedstaaten im Oktober 2015 den *fixed ratio*-Test. Als Bandbreite für den höchstens zulässigen Zinsabzug werden 10 % bis 30 % des lokalen EBITDA vorgeschlagen – und dass diese Abzugsbeschränkung gleichermaßen auf Gesellschafterzinsen und anderen Finanzierungsaufwand Anwendung finden soll, d.h. sowohl auf *related party interest* als auch auf *third party interest*, was im 2014er Diskussionsentwurf in der Tendenz noch anders gesehen worden war.

Eine Zinsabzugserlaubnis von lediglich 10 % des lokalen EBITDA erscheint den Besteuerungsrealitäten nicht angemessen. So lässt sich hieraus eine 50 %ige EBITDA-Rendite-Anforderung im Hinblick auf jedwede Investition ableiten, die zu einem Zinssatz von 5 % fremd finanziert wurde. Weder bei höheren Zinssätzen noch bei niedrigeren EBITDA/Invest-Relationen (auch nur in einzelnen Jahren) kann der Zinsaufwand vollumfänglich steuerlich geltend gemacht werden – je niedriger die Rendite, desto weniger Zinsen sind abzugsfähig –, was nur schwerlich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und damit aus deutscher Perspektive dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar sein dürfte.

Den *group ratio*-Test empfiehlt die OECD „nur“ als Ausweg, d.h. *Escape*, falls der *fixed ratio*-Test den lokalen Zinsabzug beschränkt. Bei realitätswidrig niedrigen Zinsaufwand/EBITDA-Maßstäben wird der OECD-seitig als Ausnahme intendierte Unternehmensgruppenvergleich in der Besteuerungspraxis allerdings zur bestimmenden Regel des steuerlichen Zinsabzugs. In diesem Fall würde sich die Realitätswidrigkeit der Annahmen auswirken, die dem *group ratio*-Test zugrunde liegen, nämlich dass Eigenkapital und Fremdkapital innerhalb eines Konzerns beliebig austauschbar sein.

Diese Prämisse der steuersystematischen Fundierung des *group ratio*-Test geht nicht nur deshalb an der Unternehmens- und damit Besteuerungswirklichkeit vorbei, weil Konzerne in unterschiedlichen Branchen mit verschiedenen Kapitalbedürfnissen aktiv sind und länderbezogene Kapitalisierungsanforderungen sowie Kapitalverkehrsbeschränkungen existieren. Nichtsteuerliche Ursachen für eine bestimmte konzerninterne Allokation von Eigenkapital und Fremdkapital sind insbesondere auch Minderheitenkonstellationen, bei denen sich ein Konzern nicht länger als wirtschaftliche Einheit darstellt. Hieraus kann z.B. auch das betriebswirtschaftliche Bedürfnis resultieren, einzelne Konzernteile als „*self-funding platform*“ mit unterschiedlichem Risikoprofil eigenständig, d.h. gänzlich konzernunabhängig zu finanzieren. Insoweit einen Konzernmaßstab für Zinsabzugszwecke anzulegen – gerade wenn auch *third party*-Zinsaufwand einbezogen ist –, kann aus Leistungsfähigkeitsperspektive in Ermangelung eines Missbrauchstatbestands nicht gerechtfertigt werden.

Die OECD-seitig empfohlene „Aufweichung“ des *group ratio*-Test um 10 % – und damit gerade 2 %-Punkte bei einer Zinsaufwand/EBITDA-Relation im Konzern von z.B. 20 % – vermag die steuersystematische Unzulänglichkeit sachwidriger Annahmen nicht aufzuwiegen. Umso wichtiger erscheint eine weite Bemessung des *fixed ratio*-Test, um dem objektiven Nettoprinzip angemessen Rechnung zu tragen, indem (möglichst nur konzerninternem) Zinsaufwand ledig-

⁴³ Beträgt der Zinsaufwand einer Unternehmensgruppe z.B. € 200 Mio. bei einem Konzern-EBITDA von € 1 Mrd., würde sich hieraus eine lokale Zinsabzugsmöglichkeit von 20 % des jeweiligen Landes-EBITDA ergeben. Die 10 %ige Modifikation erhöht den Konzernzinsaufwand aber nur rechnerisch um 10 % bzw. € 20 Mio. auf (fiktive) € 220 Mio., woraus sich eine (fiktive) Zinsaufwand/EBIT-

DA-Quote von 22 % ergibt. Lokal stehen für Zwecke des *group ratio escape* nun 2 %-Punkte mehr in Sachen Zinsaufwand/EBITDA-Relation zur Verfügung – eine Modifikation, die an die 2 %ige Toleranzschwelle beim Eigenkapital-Escape der deutschen Zinsschranke erinnert, § 4h Abs. 2 Buchst. c) Satz 2 EStG.

lich in Missbrauchsfällen der Betriebsausgabenabzug verwehrt wird.

Aus deutscher Sicht dürften Reaktionen des Gesetzgebers auf den OECD-Bericht zu Aktionspunkt 4 unmittelbar nicht zu erwarten sein. So bewegt sich die Zinsschranke der §§ 4h EStG; 8a KStG im Empfehlungsrahmen, auch wenn der Eigenkapital-*Escape* als Ausprägung des *group ratio*-Test bilanzgrößen- und damit nicht EBITDA-bezogen ist. Dieser Konzernvergleich findet wegen gesetzestechnischer Unzulänglichkeiten in der deutschen Besteuerungspraxis ohnehin kaum Anwendung.

Sollten andere OECD-Länder wie z.B. die USA aber einen *fixed ratio*-Test mit einer Zinsaufwand/EBITDA-Relation von lediglich 10 % einführen und diesen tatsächlich auch auf *third party interest* anwenden, dürfte dies zu empfindlichen Doppelbesteuerungen in Gestalt von nichtabzugsfähigen Zinsen führen, die an anderer Stelle gleichwohl besteuert werden. Beim steuerlichen Zinsabzug geht es nämlich anders als z.B. bei Verrechnungspreisen nicht „nur“ um eine zwischenstaatliche Aufteilung von Besteuerungsrechten,

bei denen eine Doppelbesteuerung durch zwischenstaatliche Schiedsverfahren im Ergebnis vermieden wird (Stichwort *no deduction, full inclusion*).

Auch vor diesem Hintergrund erstaunt, dass die OECD hier so einschneidende Maßnahmen empfiehlt, die sehr deutlich über die bisherigen Regelungen der Mitgliedstaaten hinausgehen, zumal der Wettbewerbsvorteil, den einzelne Staaten „ihren“ Unternehmen womöglich über einen zu großzügigen Zinsabzug verschaffen (BEPS-Stichwort der Wettbewerbsneutralität), allenfalls sehr gering sein dürfte bzw. als Ausprägung des objektiven Nettoprinzips gerade keine schädliche Steuerpraktik ist. Zu befürchten ist, dass die Steuerpflichtigen einen hohen Preis für die Schaffung von mehr Kohärenz bei der internationalen Begrenzung des Zinsabzugs zahlen werden, die aus Sicht der Regierungsvertreter bei der OECD erstrebenswert scheinen mag, sich aus der Perspektive der Unternehmen aber eher als „größter gemeinsamer Nenner“ der Finanzverwaltungen bei der Zinsabzugsbeschränkung mit entsprechenden Doppelbesteuerungsrisiken darstellt.

Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen

MARIA THERESIA EVERS, Mannheim/Dr. MELANIE KÖSTLER, Erlangen-Nürnberg/INA MEIER/
Jun.-Prof. Dr. KATHARINA NICOLAY, beide Mannheim/Prof. Dr. WOLFRAM SCHEFFLER, Erlangen-
Nürnberg/Prof. Dr. CHRISTOPH SPENGLER, Mannheim*

Inhaltsübersicht

I. GKB/GUB als Vorstufe für eine GKKB II. Vorteile einer GKB außerhalb der Gewinnermittlung III. Vorschlag: GKB auf Grundlage einer modifizierten EÜR 1. Gewinnermittlungsprinzipien 2. Merkmale der modifizierten EÜR 3. Konkretisierung des Vorschlags und Vergleich mit dem RLE a) Realisierung von Erträgen und Aufwendungen b) Aktive Wirtschaftsgüter c) Passive Wirtschaftsgüter	d) Rechnungsabgrenzungsposten e) Verlustabzug 4. Auswertung des Rechtsvergleichs IV. Quantifizierung der Auswirkungen der modifizierten EÜR auf die effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften 1. Gesamteffekt 2. Detailanalyse V. Zusammenfassung

I. GKB/GUB als Vorstufe für eine GKKB

Joachim Lang ist eine herausragende und bewundernswerte Person. Jeder, der ihn persönlich kennen lernen durfte, teilt diese Feststellung. Das wissenschaftliche Oeuvre von *Joachim Lang* ist fundiert und außerordentlich breit. Es wurde u.a. in der Festschrift anlässlich seines 70. Geburtstags ausführlich gewürdigt.¹ Der folgende Beitrag greift einen Bereich von *Joachim Langs* Arbeitsgebieten heraus. Es geht um die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in Europa. In einer seiner jüngsten wissenschaftlichen Funktionen als Vorsitzender der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft hat *Joachim Lang* mit Weitblick eine Angleichung des EU-weiten steuerlichen Gewinnermittlungsrechts auch mit Wirkung für Deutschland auf der Grundlage internationaler Rechnungslegungsgrundsätze – den IAS bzw. den weiterentwickelten IFRS – empfohlen. Gleichwohl kann dies nur unter Aufgabe des für die Verhältnisse in Deutschland überkommenen Maßgeblichkeitsprinzips geschehen.²

Im Weiteren geht es darum, die Regeln für ein harmonisiertes europäisches Gewinnermittlungsrecht unter der Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips stärker zu konkretisieren. Dies kann einmal aus Gründen der Objektivierung durch eine stärkere Anknüpfung der

Steuerbemessung an Zahlungen geschehen. Dies ist die Ratio des vorliegenden Beitrags, welcher die diesbezüglichen Gewinnermittlungsprinzipien ableitet, in einem Belastungsvergleich operationalisiert und für grenzüberschreitende Sachverhalte weiterentwickelt. Alternativ kann die steuerliche Gewinnermittlung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgen. Dies ist das Anliegen eines weiteren Beitrags in diesem Heft.³ Das Aufzeigen von Alternativen für die Weiterentwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung in Europa und in Deutschland soll im Sinne von *Joachim Lang* nicht polarisieren, sondern zum weiteren Nachdenken und Arbeiten anregen.

Die Europäische Kommission hat am 16.3.2011 einen Richtlinienentwurf (RLE) für eine „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)“ vorgelegt.⁴ Für die steuerliche Gewinnermittlung grenzüberschreitend tätiger Kapitalgesellschaften sieht die GKKB innerhalb der EU ein vierstufiges Verfahren vor: (1) Die Teile eines Unternehmens, die sich innerhalb der EU befinden, ermitteln nach EU-einheitlichen Gewinnermittlungsvorschriften jeweils getrennt ihre Einkünfte. (2) Die Einkünfte der EU-Betriebsstätten und EU-Tochterkapitalgesellschaften werden zur gemeinsamen Bemessungsgrundlage konsolidiert. (3) Diese gemeinsame Bemessungsgrundlage wird mit Hilfe einer mehrdimensionalen Schlüsse-

* Prof. Dr. Wolfram Scheffler ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. Dr. Melanie Köstler war wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl. Prof. Dr. Christoph Spengel ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim. M.Sc. Ina Meier ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl. M.Sc. Maria Theresia Evers und Jun.-Prof. Dr. Katharina Nicolay sind Wissenschaftlerinnen am ZEW. Diese Arbeit entstand im Rahmen des Leibniz WissenschaftsCampus MaTax. Katharina Nicolay ist Koordinatorin und Christoph

Spengel ist Sprecher sowie einer der Direktoren des MaTax.

1 Vgl. *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010.

2 Vgl. *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013.

3 Vgl. *Florstedt/Wüstemann/Wüstemann*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und europäische Bilanzsteuerrechtsordnung, *StuW* 2015, 374 ff. (in diesem Heft).

4 Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, KOM (2011) 121/4.

lung auf die EU-Staaten aufgeteilt, in denen das Unternehmen seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder eine Tochtergesellschaft hat. (4) Jeder Mitgliedstaat hat das Recht, den auf ihn entfallenden Anteil an der Gesamtbemessungsgrundlage mit dem von ihm festgesetzten Steuersatz zu besteuern. Eine Harmonisierung des Körperschaftsteuersatzes ist nicht vorgesehen.

Die Annahme des RLE würde zu weitreichenden Änderungen der Steuersysteme der Mitgliedstaaten führen. Deshalb ist es sehr fraglich, ob der RLE in der vorliegenden Form die Zustimmung aller Mitgliedstaaten findet. Es liegen auch noch keine zuverlässigen Folgenabschätzungen hinsichtlich der Auswirkungen einer formelhaften Gewinnaufteilung auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten vor.⁵ Darüber hinaus sind im Zusammenhang mit der Konsolidierung, der Gewinnaufteilung, der Administration, Drittlandsbeziehungen sowie den Übergangsregelungen (insbesondere der Besteuerung der stillen Reserven, die vor Einführung der GKKB entstanden sind) noch viele Aspekte ungeklärt.⁶ Da nicht damit zu rechnen ist, dass in absehbarer Zeit für diese Sachverhalte zwischen den Mitgliedstaaten eine einvernehmliche Lösung gefunden wird, sieht der im Juni 2015 veröffentlichte Aktionsplan der EU-Kommission vor, die Arbeiten am GKKB-RLE nunmehr in zwei Stufen fortzusetzen.⁷ In der ersten Stufe sollen nur die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften angeglichen werden (GKB). Die Regeln zur Konsolidierung und die damit verbundene Schlüsselung der Gesamtbemessungsgrundlage sollen erst in einer zweiten Stufe behandelt werden.

Die derzeitige Diskussion über den RLE konzentriert sich deshalb auf die erste Stufe, die EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage.⁸ Die Konsequenzen einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) für das Steueraufkommen in Deutschland wurden bereits in einer Studie für das Bundesministerium der Finanzen geschätzt. In dieser Studie wurde zusätzlich eine rechtsformübergreifende Anwendung der harmonisierten Gewinnermittlungsvorschriften für Personenunternehmen betrachtet (gemeinsame Unternehmenssteuer-Bemessungsgrundlage, GUB).⁹ Bei diesen Analysen wurden die im RLE enthaltenen Vorschläge zur

Gewinnermittlung übernommen. Diese Vorgehensweise könnte zwar im Grundsatz die Grundlage für die Harmonisierung der Gewinnermittlungsregeln bilden.¹⁰ Die laufenden Diskussionen über deren Ausgestaltung auf EU-Ebene im Rahmen verschiedener Kompromissvorschläge (KV), die unter den folgenden Ratspräsidentenschaften entwickelt wurden, zeigen jedoch, dass die bislang vorgesehenen Vorschriften noch keine allgemeine Zustimmung finden.¹¹ Eine Ursache dafür könnte sein, dass im RLE noch zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden und dass sich die offenen Auslegungsfragen nicht durch Verweis auf nationales Zivilrecht beantworten lassen. Würde bei der Interpretation der im RLE enthaltenen Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung auf das nationale Zivilrecht des jeweiligen Mitgliedstaats abgestellt, wäre das Harmonisierungsziel gefährdet. Die zum Teil erheblichen Unterschiede bei den zivilrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten würden sich auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirken.

Aus dieser Ausgangslage leitet sich die zentrale Zielsetzung dieses Beitrags ab. Es wird ein Vorschlag für die Konkretisierung der GKB vorgestellt, bei dem auf die Anknüpfung an die zivilrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten verzichtet werden kann.¹² Diese Überlegung führt dazu, im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung stärker als bisher vorgesehen an Zahlungsvorgänge anzuknüpfen. Wie eine derartige modifizierte Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) konkret aussehen könnte, wird im Einzelnen aufgezeigt. Mit diesem Vorschlag soll ein Beitrag zur Diskussion über die mit dem RLE angestrebte Harmonisierung der Gewinnermittlung innerhalb der EU geleistet werden.

Die Harmonisierung der Gewinnermittlung kann nicht nur als erste Stufe zur Einführung einer GKKB angesehen werden. In Kapitel II wird kurz aufgezeigt, dass die mit einer GKB erzielbaren positiven Effekte weit über die mit der Harmonisierung der Gewinnermittlung verbundene Senkung der Deklarationskosten hinausgehen. Bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlung innerhalb der EU lassen sich für zahlreiche, seit langem im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte diskutierte Probleme Lösungen finden. Zumin-

5 Zu ersten Ergebnissen s. *Bettendorf/Devereux/van der Horst/Loretz/de Mooij*, *Economic Policy* 2010, 537 (576 f.); *Devereux/Loretz*, *Fiscal Studies* 2008, 1; *Fuest/Hemmelgam/Ramb*, *International Tax and Public Finance* 2007, 605 (627); *Oestreicher/Koch*, *Finanzarchiv* 2011, 64 (64).

6 Siehe hierzu ausführlich *Spengel/Zöllkau*, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB) and the Determination of Taxable Income – An International Comparison*, 2012, 11 ff.

7 Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 17.6.2015. Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf-Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final, 8 f. Siehe hierzu auch *Nicolay (geb. Finke)/Spengel*, ifo Schnelldienst 15/2015, 15 ff.

8 Siehe hierzu beispielsweise *Förster/Krauß*, *IStR* 2011, 607; *Grangl/Petutschnig*, *SWI* 2011, 483; *Herzig*, *FR* 2012, 761; *Kahle/Dahlke/Schulz*, *Ubg* 2011, 491; *Lenz/Rautenstrauch*, *DB* 2011, 726; *Marx*, *DStZ* 2011, 547; *Scheffler/Köstler*, *Analyse GKB/GUB*, *ZEW Discussion Paper No. 14-044*; *Scheffler/*

Krebs, *DStR* 2011, Beihefter zu Heft 22, 13; *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/Matenaer*, *DB* 2013, Beilage zu Heft 8, 1; *Spengel/Zöllkau* (FN 6); *Vermeulen/Blaauw*, *ET* 2011, 533.

9 Vgl. *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Finke/Heckemeyer/Kimpel/Köstler/Vorndamme*, *StuW* 2014, 326 ff.

10 Siehe hierzu den umfassenden Rechtsvergleich von *Spengel/Zöllkau* (FN 6).

11 Zur Weiterentwicklung des RLE s. *Scheffler/Köstler*, *DStR* 2013, 2190, 2235 (zum Kompromissvorschlag Irland); *Scheffler/Köstler*, *DStR* 2014, 664 (zum Kompromissvorschlag Litauen).

12 Bei den folgenden Ausführungen wird zwar die Bezeichnung GKB verwendet. Die für die GKB vorgeschlagenen Normen sollten jedoch für alle Rechtsformen gelten, also auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Zwischen der gemeinsamen Unternehmenssteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) und der gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) soll also kein Unterschied bestehen.

dest wird deren Bewältigung wesentlich erleichtert. Aufgrund dieser „Zusatzvorteile“ lohnt es sich, die Arbeiten an der GKB zügig zu einem erfolgreichen Abschluss zu bringen. Die Einführung einer GKB ist für die Unternehmensbesteuerung in der EU ein größerer Schritt, als es auf den ersten Blick den Anschein hat.

In Kapitel III wird der Vorschlag einer modifizierten EÜR entwickelt und ausführlich mit den Ansatz- und Bewertungsvorschriften des RLE verglichen. Kapitel IV beinhaltet einen quantitativen Steuerbelastungsvergleich, in dem die finanziellen Auswirkungen eines Übergangs von den derzeitigen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften auf die vorgeschlagene Form einer modifizierten EÜR verdeutlicht werden. Im Kapitel V werden die Ergebnisse zusammengefasst.

II. Vorteile einer GKB außerhalb der Gewinnermittlung

In diesem Kapitel wird aufgezeigt, welche positiven „Folgeeffekte“ die Einführung einer GKB für die Besteuerung von EU-Konzernen auslösen würde. Damit soll begründet werden, welche große Bedeutung einer GKB für die Unternehmensbesteuerung in der EU zukommt.¹³

Die Harmonisierung auf der ersten Stufe muss nicht auf die Gewinnermittlung i.e.S. beschränkt bleiben. Die Einführung einer GKB bietet die Chance, die Ausgestaltung des Verlustabzugs sowie dessen Behandlung nach einem Gesellschafterwechsel zu harmonisieren. Weiterhin können in die Harmonisierung der Abzug von Fremdkapitalaufwendungen, die Abgrenzung des Kreises der abziehbaren bzw. nichtabziehbaren Betriebsausgaben sowie die steuerlichen Förderungsmaßnahmen einbezogen werden. Eine GKB eröffnet die Chance, die Harmonisierung auf diese für die Besteuerung von Unternehmen höchst relevanten Aspekte auszuweiten. Soweit bei einzelnen Punkten von den Mitgliedstaaten keine Harmonisierung gewünscht wird, können diese bei der GKB ausgeklammert werden, ohne dass dadurch das Gesamtkonzept gefährdet wäre.

Bei einer GKB ist zu regeln, wie Beteiligungserträge (Gewinnausschüttungen einer Tochterkapitalgesellschaft sowie Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf von Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft)¹⁴ innerhalb von Kapitalgesellschaftskonzernen steuerlich zu behandeln sind. In diesem Zusammenhang ist es empfehlenswert, die GKB mit der Mutter-Tochter-

Richtlinie (MTR) abzustimmen. Möglicherweise ist nach einer Harmonisierung der Gewinnermittlung hinsichtlich der Behandlung von Beteiligungserträgen eine gesonderte Regelung, wie sie die MTR vorsieht, überhaupt nicht mehr notwendig.

Aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung (Art. 10 i.V.m. Art. 4 Nr. 9, 10 RLE) enthält der RLE keine expliziten Kriterien für die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital.¹⁵ Die Abgrenzung zwischen diesen beiden Finanzierungsformen erfolgt indirekt dadurch, dass geregelt wird, welche Finanzierungszahlungen gewinnmindernd verrechnet werden können (Art. 12 Abs. 1 RLE: entspricht einer Einordnung als Fremdkapital) und welche Ausgaben nicht abziehbar sind (Art. 14 Abs. 1 Buchst. a, c RLE: entspricht einer Einordnung als Eigenkapital).¹⁶ Diese Abgrenzung wird im RLE aber nicht mit ausreichender Klarheit getroffen. Werden mit einer GKB eindeutige Regelungen zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital eingeführt, hätte dies innerhalb der EU den Vorteil, dass bei hybriden Finanzinstrumenten sowohl eine Doppelbesteuerung als auch eine doppelte Nichtbesteuerung konzeptionell ausgeschlossen wären.¹⁷ Insofern würde sich das in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR enthaltene Korrespondenzprinzip erübrigen, da mit einer GKB das gleiche Ziel in umfassender Weise erreicht wird. Die GKB würde nicht nur Zahlungen von Kapitalgesellschaften erfassen, die in den Anwendungsbereich der MTR fallen, sondern alle Zahlungen auf hybride Finanzinstrumente.¹⁸

Der RLE enthält mehrere Normen, durch die bei Beziehungen zu Drittstaaten (tatsächliche oder vermutete) missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden sollen.¹⁹ Dazu gehören beispielsweise die Einschränkung der Abziehbarkeit von Zinsen an verbundene Unternehmen, der Übergang von der Freistellung auf die Anrechnungsmethode oder die Hinzurechnungsbesteuerung bei passiv tätigen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften in Niedrigsteuergeländern. Es kann geprüft werden, ob bzw. inwieweit derartige Regelungen bei einer GKB für die Besteuerung von Unternehmen innerhalb der EU übernommen werden können. Soweit diese Regelungen zur Anwendung kommen, hätte die Einführung einer GKB den Vorteil, dass die Gewinnermittlung jeweils nach den gleichen Grundsätzen vorgenommen würde. Damit wäre in vielen Fällen keine Neuberechnung der Einkünfte erforderlich. Bei einer Integration dieser Missbrauchsvermeidungsnormen in eine GKB ist allerdings darauf zu achten, dass sie mit den Grundfreihei-

13 Siehe hierzu ausführlich *Scheffler/Köstler*, Vorteile einer GKB/GUB außerhalb der Gewinnermittlung – Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts, ZEW Discussion Paper No. 14-046 sowie *Röder*, WTJ 2012, 125.

14 Vgl. *Scheffler/Köstler* (FN 13), 10.

15 Vgl. *Scheffler/Köstler* (FN 13), 12.

16 Das Fehlen von Regelungen zum Ausweis des Eigenkapitals beruht darauf, dass bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung für die Ermittlung der Höhe des Eigenkapitals und dessen Untergliederung prinzipiell kein Bedarf besteht. Vorschriften zur Abgrenzung des Eigenkapitals von Einzelunternehmen und Personengesellschaften fehlen in dem RLE deshalb, weil dieser nur Kapitalgesellschaften einbezieht.

17 Es wird also eine Einmalbesteuerung gewährleistet. So auch *Röder*, WTJ 2012, 125 (141).

18 Bei Zahlungen von Nicht-EU-Kapitalgesellschaften ist allerdings für eine GKB ein Korrespondenzprinzip erforderlich. Um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, könnte bei einer GKB vorgesehen werden, dass Zahlungen auf hybride Finanzinstrumente bei der empfangenden EU-Kapitalgesellschaft nur dann steuerfrei bleiben, wenn sie beim leistenden Drittlandsunternehmen nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Die OECD verfolgt im BEPS-Projekt einen vergleichbaren Ansatz, vgl. *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, 2014, OECD Publishing.

19 Vgl. *Scheffler/Köstler* (FN 13), 13, 52.

ten des Binnenmarkts vereinbar sind. Insoweit bestehen für eine Anwendung innerhalb der EU erhebliche Einschränkungen. Für Drittlandsbeziehungen wäre allerdings eine einheitliche Vorgehensweise der Mitgliedstaaten sehr hilfreich, um die Effekte zu vermeiden, die aus hybriden Gestaltungen (u.a. unterschiedliche Einordnung von Finanzinstrumenten als Eigen- oder Fremdkapital, abweichende Konkretisierung der Ansässigkeit eines Unternehmens, Unterschiede bei der persönlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern) resultieren.

Beschränkt sich die Harmonisierung auf die Gewinnermittlung, bleibt es bei einer getrennten Gewinnermittlung der Unternehmenseinheiten. Sowohl für die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte (Entstrickung)²⁰ als auch für die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (grenzüberschreitende Verlustverrechnung)²¹ treten bei einer GKB die gleichen Probleme auf wie im geltenden Recht. Eine einheitliche Bemessungsgrundlage ist nicht ausreichend, um auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sachgerechte Ergebnisse zu erreichen. Dies ist aber möglich, wenn die GKB um bestimmte Regelungen erweitert wird: Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte könnte eine sofortige Besteuerung der im abgebenden Staat entstandenen stillen Reserven durch die Ausgleichspostentechnik vermieden werden.²² Für Verluste einer ausländischen Betriebsstätte könnte eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Nachversteuermethode vorgesehen werden. Die beiden Vorschläge haben den Vorteil, dass sie mit dem primären Unionsrecht (insbesondere Niederlassungsfreiheit) vereinbar sind. Die Einführung einer GKB bietet die Chance, die Vorteile der Ausgleichspostentechnik sowie die Vorteile der Nachversteuermethode uneingeschränkt nutzen zu können. Durch die Vorgabe von einheitlichen Gewinnermittlungsregeln besteht hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte im Betriebsstättenstaat und im Stammhausstaat kein Unterschied. Damit entfällt nicht nur die Notwendigkeit einer zweifachen Gewinnermittlung. Gleichzeitig wird das Entstehen von Zeit- oder Bemessungsgrundlageneffekten verhindert. Nach dem RLE werden bei der Berechnung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage sowohl Betriebsstätten als auch Tochterkapitalgesellschaften einbezogen. Dies führt zu der Überlegung, die bei Betriebsstätten durch die Ergänzung einer GKB um die Ausgleichspostentechnik und die Nachversteuermethode erzielbaren Vorteile auch dann zu nutzen, wenn es sich bei der ausländischen Grundeinheit um eine Tochterkapitalgesellschaft handelt. Folgt man dieser Überlegung, ist zu konkretisieren, unter welchen Voraussetzungen diese Vorteile einer GKB auch für in-

nen anderen Mitgliedstaat ansässige Tochterkapitalgesellschaften gewährt werden. In diesem Zusammenhang bilden die im RLE vorgesehenen Konsolidierungsvoraussetzungen einen „natürlichen“ Ausgangspunkt.²³ Die in Art. 54, 55 RLE enthaltenen Voraussetzungen für die Bildung einer Gruppe können bei einer GKB einen Ansatzpunkt bilden, um die Voraussetzungen für die Gruppenbesteuerung zu harmonisieren. Die Harmonisierung kann sich auf die Voraussetzungen beschränken. Sie muss sich nicht auf das Konzept der Gruppenbesteuerung erstrecken. Die Mitgliedstaaten können die in ihrem Steuerrecht vorgesehenen Konzepte (Group Relief, Group Contribution, Pooling/Zurechnungskonzept sowie Consolidation) beibehalten. Ein Einbezug von im Ausland ansässigen Tochterkapitalgesellschaften ist grundsätzlich möglich. Die für die Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens vorgeschlagene aufgeschobene Gewinnrealisierung (Entstrickung mit Ausgleichsposten) ist auf konzerninterne Lieferungen übertragbar. Eine Integration der Nachversteuermethode für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung bei EU-Tochterkapitalgesellschaften lässt sich ebenfalls technisch leicht in einer Gruppenbesteuerung umsetzen.

III. Vorschlag: GKB auf Grundlage einer modifizierten EÜR

1. Gewinnermittlungsprinzipien

Der RLE enthält eigenständige Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung. Es besteht weder direkt noch indirekt eine Verknüpfung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Weder der IFRS-Abschluss noch der Abschluss nach nationalem Bilanzrecht (in Deutschland dem HGB) sind maßgeblich. Er kann somit als autonomes Steuerrecht angesehen werden. Um eine einheitliche Auslegung zu gewährleisten, müssen die Gewinnermittlungsvorschriften nicht nur vollständig sein, sondern ohne Verweis auf nationales oder supranationales Recht auslegbar sein.²⁴

Der RLE sieht eine GuV-orientierte Gewinnermittlung vor (Art. 10 RLE).²⁵ Als Gewinn gilt die Differenz zwischen den steuerpflichtigen Erträgen und den abziehbaren Aufwendungen sowie der sonstigen abziehbaren Posten (insbesondere Abschreibungen). Steuerfreie Erträge und nicht abziehbare Aufwendungen haben keinen Einfluss auf die Steuerbemessungsgrundlage (Art. 4 Nr. 8, Art. 11-14 RLE). Der bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung grundsätzlich fehlende Buchwert wird technisch dadurch ersetzt, dass bei vielen Positionen in einer Nebenrechnung steuerli-

20 Vgl. Scheffler/Köstler (FN 13), 21.

21 Vgl. Scheffler/Köstler (FN 13), 38.

22 Die Ausgleichspostentechnik lässt sich auf vergleichbare Fragestellungen übertragen, wie Funktionsverlagerungen, Umwandlungen mit grenzüberschreitendem Bezug, Sitzverlegungen, Übertragung eines Veräußerungsgewinns auf ein im Ausland belegenes Wirtschaftsgut oder Betriebsverlagerungen. Auf diese Weise könnte über die

GKB die Fusionsrichtlinie sinnvoll ergänzt werden.

23 Vgl. Scheffler/Köstler (FN 13), 46.

24 Vgl. Spengel/Malke, in Lang/Pistone/Schuch/Staring (Hrsg.), Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, 63.

25 Siehe hierzu ausführlich Scheffler/Krebs, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13 (14 ff.); Spengel/Zöllkau, (FN 6), 19 ff.

che Werte ermittelt werden (Art. 4 Nr. 13 RLE, „Schattenbilanzierung“).²⁶

Der RLE enthält für die Gewinnermittlung kein in sich geschlossenes System. Die Art und Weise der Gewinnermittlung wird im Wesentlichen durch zahlreiche Einzelregelungen vorgegeben. Dem RLE ist kein allgemeines „Framework“ vorangestellt, aus dem sich für offene Bilanzierungs- oder Bewertungsfragen Lösungen ableiten lassen. Vorgegeben werden nur einige wenige allgemeine Grundprinzipien, wie das Realisationsprinzip, der Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung sowie der Stetigkeitsgrundsatz (Art. 9 Nr. 1-3 RLE).

Aus diesem Aufbau des RLE resultiert der Nachteil, dass zahlreiche Regelungslücken und Auslegungsschwierigkeiten entstehen. Ein zentrales Problem ist, dass im RLE an zahlreichen Stellen unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden, für die der RLE keine Anhaltspunkte liefert und die deshalb durch Rückgriff auf nationales (Zivil-)Recht der Mitgliedstaaten konkretisiert werden müssen. So wird beispielsweise in Art. 18 RLE bei der Periodenabgrenzung von Erträgen (Ertragsrealisation) auf das Kriterium der rechtlichen Durchsetzbarkeit abgestellt.²⁷ Ähnlich verhält es sich bei den Rückstellungen (Art. 25 RLE), die nur bei Erfüllung des Kriteriums der Wahrscheinlichkeit einer rechtlichen Verpflichtung gebildet werden dürfen. Diese Vorgehensweise birgt die Gefahr, dass sich die Auslegung von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterscheidet. Diese würde dem mit dem RLE verbundenen Harmonisierungsziel widersprechen.²⁸ Deshalb wird in diesem Beitrag mit dem Konzept einer modifizierten EÜR ein Vorschlag präsentiert, der eine weitgehende Loslösung von den nationalen (Zivil-)Rechtsordnungen ermöglicht.

Diese modifizierte EÜR beruht auf dem Grundgedanken, die Gewinnermittlung bei der GKB stärker an Zahlungen auszurichten, als es derzeit im RLE vorgesehen ist. Da der Zeitpunkt des Zu- oder Abflusses von Zahlungen grundsätzlich in allen Mitgliedstaaten gleich beurteilt wird, entfallen zahlreiche Interpretationsspielräume. Durch eine stärkere Orientierung an Zahlungen würde dem Grundsatz einer objektivierte Gewinnermittlung eine höhere Bedeutung zukommen. Eine Periodisierung wird allerdings nicht vollständig aufgegeben. Um stärkere Schwankungen des Gewinnausweises zu vermeiden, soll es in Teilbereichen bei einer Periodisierung bleiben. In den Fällen, in denen weiterhin eine Periodisierung vorgeschlagen wird, soll stärker auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt werden. Auf diese Weise kann ein Rückgriff auf das Zivilrecht des jeweiligen Mitgliedstaats vermieden werden. Der Gedanke einer zahlungsorientierten Gewinnermittlung ist nicht neu.²⁹ Er könnte aber zur Harmonisierung des steuerlichen Ge-

winnermittlungsrechts einen wichtigen Beitrag leisten.

2. Merkmale der modifizierten EÜR

Bei der Entwicklung des Vorschlags einer modifizierten EÜR wurde eine Abwägung zwischen verschiedenen Zielen vorgenommen. Der vorzustellende Vorschlag für eine stärkere Zahlungsorientierung der GKB weist fünf Merkmale auf:

- In Fällen, in denen es aus Objektivierungsgründen sinnvoll erscheint, an Zahlungen anzuknüpfen, unterbleibt eine Periodisierung. Gewinne aus dem Absatz der betrieblichen Leistung werden deshalb nach dem Grundsatz einer Barrealisation ausgewiesen. Diese Überlegungen zum Zeitpunkt der Ertragsvereinnahmung beim Verkauf von Waren und anderen Wirtschaftsgütern haben Rückwirkung auf die für Aktiva anzuwendenden Bewertungsmaßstäbe sowie auf die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen.
- Das Imparitätsprinzip wird aufgegeben. Zum Ausgleich sollen die Regelungen zum Verlustabzug möglichst vorteilhaft ausgestaltet sein.
- Eine Periodisierung von Zahlungen wird nur in den Bereichen vorgenommen, bei denen es hinsichtlich des Gewinnausweises zu stärkeren Schwankungen kommen kann oder bei denen sich über die Vereinbarung der Zahlungsmodalitäten manipulationsanfällige Gestaltungen eröffnen. Die Leitidee besteht darin, bei der Periodisierung dem Grundsatz der Objektivierung eine höhere Bedeutung einzuräumen.
- Sofern aus methodischer Sicht mehrere Alternativen denkbar sind, erfolgt eine Orientierung an in den Mitgliedstaaten bestehenden Regelungen. Bei einer Anlehnung an den „EU-Durchschnitt“ reduziert sich der Umfang der bei Einführung einer GKB erforderlichen Änderungen des Gewinnermittlungsrechts. Gleichzeitig erhöht sich die Chance, dass die Harmonisierung der Gewinnermittlung politisch akzeptiert wird, je geringer die Unterschiede zwischen den Vorschriften des Reformkonzepts und den in den Mitgliedstaaten bestehenden Regelungen ausfallen.
- Wenn sich die Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen nicht vermeiden lässt, wird stärker auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt. Eine Orientierung am Zivilrecht des jeweiligen Mitgliedstaats soll grundsätzlich unterbleiben.

Für den Zeitpunkt des Gewinnausweises sowie für den Ansatz und die Bewertung von (aktiven und passiven) Wirtschaftsgütern haben der Inhalt und die Reichweite des Realisationsprinzips grundlegende Bedeutung. Das Realisationsprinzip soll als zentraler Pe-

²⁶ Vgl. *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 (2054 f.); *Prinz*, StuB 2011, 461 (463).

²⁷ Vgl. *Kahle/Schulz*, FR 2013, 49 (52).

²⁸ Vgl. *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 (2058).

²⁹ Siehe hierzu grundlegend *Hausen*, Modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung, 2008; *Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004; *Herzig/Hausen*, DB

2004, 1; *Kahle*, WPg 2002, 178 (186); *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 1997, 273-285, 334-338; *Schneider*, StuW 2004, 293 (302 f.); *Schreiber*, StuW 2002, 105 (108). Speziell in Bezug auf eine EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung s. *Spengel*, IStR 2003, 29; *Kahle/Schulz*, FR 2013, 49.

riodisierungsgrundsatz beibehalten werden. Allerdings wird bei der modifizierten EÜR aus Gründen der Objektivierbarkeit und Vermeidung unbestimmter Rechtsbegriffe der Realisationszeitpunkt stärker am Zahlungszeitpunkt ausgerichtet.

Auf das Imparitätsprinzip, das seinen Ausdruck in der antizipativen Berücksichtigung von Vermögensminderungen durch Teilwertabschreibungen und Drohverlustrückstellungen findet, ist zu verzichten, da es eine gleichmäßige Besteuerung der Einkunftsarten verhindert. Das Imparitätsprinzip dient in erster Linie dem Gläubigerschutz. Diese Zielsetzung ist ausschließlich für die Handelsbilanz bedeutsam, aber nicht für die steuerliche Gewinnermittlung.³⁰ Um zu gewährleisten, dass sich der Staat in gleichem Maße an Verlusten und Gewinnen beteiligt, kann auf das Imparitätsprinzip aber nur unter der Voraussetzung verzichtet werden, dass gleichzeitig ein zeitlich uneingeschränkter, verzinslicher Verlustabzug eingeführt würde.³¹ Die steuerlichen Verlustverrechnungsmodalitäten stehen nicht nur im Zusammenhang mit den steuerlichen Investitionsbedingungen. Vielmehr kommt ihrer Verbesserung eine Schlüsselfunktion zu, wenn – wie hier vorgeschlagen – der Umfang der Periodisierungen eingeschränkt wird.

3. Konkretisierung des Vorschlags und Vergleich mit dem RLE

In diesem Abschnitt wird die modifizierte EÜR im Detail vorgestellt und mit den Regelungen des RLE verglichen. Es wird herausgearbeitet, welche Regelungen des vorgeschlagenen Konzepts einer modifizierten EÜR mit den Vorschriften des RLE übereinstimmen und bei welchen Sachverhalten im RLE Änderungen erforderlich sind, wenn die vorgeschlagene modifizierte EÜR übernommen werden sollte. Bei diesem Vergleich wird auch deutlich, in welchen Bereichen aufgrund des Abstellens auf wirtschaftliche Verhältnisse im RLE unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten sind. Es wird gezeigt, in welcher Weise diese definiert werden könnten, um sie in das Konzept einer modifizierten EÜR einordnen zu können.

Der vorgestellte Vorschlag passt sich in die Diskussion um die Ausgestaltung der Gewinnermittlungsregeln einer GK(K)B nahtlos ein. Die Weiterentwicklung des RLE auf europäischer Ebene hat dazu geführt, dass einige Elemente dieses Vorschlags bereits aufgegriffen wurden. Deshalb wird der Vorschlag einer modifizierten EÜR nicht nur mit dem ursprünglichen RLE vom 16.3.2011 (erste Vergleichsebene) verglichen, sondern auch mit dem Kompromissvorschlag vom 14.10.2013 (KV-LTU).³² Auf diese zweite Vergleichsebene wird allerdings nur dann explizit eingegangen, wenn sich die Regelungen im RLE und im KV-LTU unterscheiden.

a) Realisierung von Erträgen und Aufwendungen

aa) Verkauf von Wirtschaftsgütern

Das Konzept der modifizierten EÜR lässt sich beim Verkauf von Waren exemplarisch verdeutlichen. Die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Gewinn als realisiert gilt, ist insbesondere in den Fällen relevant, in denen der Zahlungszeitpunkt und die Markttransaktion (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) auseinanderfallen: (1) Erfolgt die Zahlung nach Übergabe der Wirtschaftsgüter, werden die Erträge erst in dem Zeitpunkt realisiert, in dem die Zahlung zufließt. Dies hat zur Folge, dass im Zeitpunkt der Übergabe die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beim Verkäufer erfolgsneutral in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der veräußerten Wirtschaftsgüter erfasst werden.³³ (2) Wird die Zahlung des Verkaufspreises bereits vor Übergabe des Wirtschaftsguts geleistet, gelten die Erträge erst bei Übergang der Preisgefahr als realisiert. Im Zeitpunkt der Zahlungen werden die erhaltenen Anzahlungen beim Verkäufer erfolgsneutral erfasst.³⁴

Nach dem RLE werden die Gewinne in dem Zeitpunkt erfasst, in dem sie realisiert sind (Art. 9 Nr. 1 RLE). Dies ist nach dem RLE der Zeitpunkt, zu dem der Anspruch auf die Vereinnahmung eintritt, also wenn eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen entsteht und die Höhe der Forderung mit angemessener Genauigkeit geschätzt werden kann (Art. 18 RLE). Bei einer Zahlung nach Übergabe des Wirtschaftsguts werden die Erträge bereits im Zeitpunkt der Übergabe realisiert. Werden die Zahlungen vor Übergabe des Wirtschaftsguts geleistet, sind die erhaltenen Anzahlungen beim Verkäufer erfolgsneutral zu erfassen. Der Gewinn wird erst dann als realisiert angesehen, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter übergeben werden.

Bei einer Zahlung vor Lieferung stimmen das Konzept einer modifizierten EÜR und der RLE überein. Abweichungen ergeben sich, wenn die Zahlung nach Lieferung erfolgt. Folgt man dem Vorschlag einer modifizierten EÜR, ist das Realisationsprinzip in Art. 18 RLE entsprechend anzupassen. Der KV-LTU erweitert und konkretisiert zwar die Periodenabgrenzung für Erträge und Erträge aus dem Warenhandel (Art. 18 KV-LTU), doch führen diese Veränderungen zu keiner Annäherung an das Konzept einer modifizierten EÜR.

bb) Kauf von Wirtschaftsgütern

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR werden die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie die geleisteten Anzahlungen analog zu den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und den erhaltenen Anzahlungen erfolgsneutral erfasst. Zu einer erfolgsneutralen Erfassung kommt es beim Kauf von Wirtschaftsgütern durch Aktivierung. Die Aufwendungen werden bei nicht abnutzbaren Wirt-

³⁰ Vgl. *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343 (1344).

³¹ Vgl. *Kahle*, WPg 2002, 178 (186); *Kahle*, DB 2014, Beilage Nr. 4, 1 (17); *Schneider*, StuW 2004, 293 (303); *Schreiber*, StuW 2002, 105 (109).

³² Vgl. Rat der Europäischen Union, Vorschlag für eine Richt-

linie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS), 2013.

³³ Vgl. *Schneider* (FN 29), 280.

³⁴ Vgl. *Herzig/Hausen*, DB 2004, 1 (8).

schaftsgütern des Anlagevermögens im Zeitpunkt des Abgangs, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über planmäßige Abschreibungen und bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren im Zeitpunkt des Verbrauchs erfasst. Der RLE und das Konzept einer modifizierten EÜR stimmen insoweit überein.

b) Aktive Wirtschaftsgüter

aa) Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Da es sich bei der modifizierten EÜR nicht um eine reine Zahlungsrechnung handelt, sind Wirtschaftsgüter anzusetzen. Der Begriff des Wirtschaftsguts muss unabhängig von den nationalen Rechtsordnungen definiert werden. Eine Möglichkeit besteht darin, beim Konzept einer modifizierten EÜR die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit in Anlehnung an die Definition des Begriffs „Asset“ abzugrenzen. Als Wirtschaftsgüter sollen Ressourcen gelten, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen und von denen erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihnen künftige wirtschaftliche Nutzen zufließen (F 49 a IFRS). Da der RLE keine Definition des Begriffs „Wirtschaftsgut“ enthält, könnte diese Definition in den RLE übernommen werden. Die Kriterien sind für steuerliche Zwecke in der GKB explizit zu regeln. Ein (dynamischer) Verweis auf internationale Rechnungslegungsnormen widerspricht rechtsstaatlichen Grundsätzen.³⁵

bb) Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

ij) Ansatz von aktiven Wirtschaftsgütern

Für aktive Wirtschaftsgüter soll nach dem Konzept einer modifizierten EÜR grundsätzlich eine Aktivierungspflicht bestehen. Lediglich für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll ausnahmsweise ein Aktivierungsverbot gelten. Dieses Aktivierungsverbot kann nicht nur mit dem Streben nach einer möglichst objektivierten Gewinnermittlung begründet werden. Mittelbar würde durch die damit verbundene sofortige Abziehbarkeit von Aufwendungen, die für die Forschung- und Entwicklung geleistet werden, gleichzeitig ein Innovationsanreiz gesetzt. Eine derartige Förderung von Forschung und Entwicklung ist auch in Art. 12 RLE vorgesehen. Insoweit besteht mit dem RLE Übereinstimmung.

ii) Persönliche Zurechnung

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR werden Wirtschaftsgüter in Übereinstimmung mit dem RLE dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet (Art. 4 Nr. 20, Art. 34 Abs. 1, 3 RLE).³⁶ Als wirtschaftlicher Eigentümer wird die Person verstanden, die alle materiellen Vorteile und Risiken aus einem Wirtschaftsgut trägt und zwar unabhängig davon, ob sie der (rechtliche) Eigentümer ist. Auf jeden Fall gilt eine Person als wirtschaftlicher Eigentümer, wenn sie das Recht hat, das Wirtschaftsgut zu halten, es zu gebrauchen und über es zu verfügen und wenn sie das Risiko seines Verlustes oder seiner Zerstörung trägt (Art. 4 Nr. 20 RLE). Die Regelungen des RLE zum wirtschaftlichen Eigentum, die sich inhaltlich an IAS 17 anlehnen,³⁷ entsprechen dem Konzept einer modifizierten EÜR.

cc) Zugangsbewertung

ij) Anschaffungs- und Herstellungskosten

Das Konzept einer modifizierten EÜR sieht vor, die Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Zugangs mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Diese beiden Bewertungsmaßstäbe sind für die modifizierte EÜR von grundlegender Bedeutung. Durch sie wird gewährleistet, dass Erwerbsvorgänge erfolgsneutral sind. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden gleichzeitig die Bewertungsobergrenze. Dies ergibt sich daraus, dass dem vorgestellten Vorschlag das Barrealisierungskonzept zugrunde liegt, nach dem Gewinne erst dann als realisiert gelten, wenn der Verkaufserlös zugeflossen ist.

Zur Gleichbehandlung von Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen sind den Herstellungskosten die Vollkosten zugrunde zu legen. Die Herstellungskosten sollen deshalb sowohl die direkten als auch die indirekten Kosten für die Herstellung des Wirtschaftsguts umfassen. Aus Vereinfachungsgründen (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit) sollen verwaltungsbezogene Gemeinkosten nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (eingeschränkter Vollkostenansatz).³⁸ Nach dem RLE werden Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet (Art. 33 Abs. 1 S. 1 RLE). Ob nach dem RLE die indirekten Kosten bei den Herstellungskosten zu berücksichtigen sind, ist strittig.³⁹ Im KV-LTU wurde zwar eine Definition der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgenommen (Art. 33 Abs. 1 S. 2 KV-LTU).⁴⁰ Dennoch ist weiterhin nicht eindeutig, wie sich die Herstellungskosten konkret zusammensetzen. Die Defini-

³⁵ Vgl. Spengel/Malke (FN 24), 88 ff. Die ausschließliche Auslegungskompetenz bei einer GK(K)B muss dem EuGH zukommen.

³⁶ Obwohl bei der modifizierten EÜR in dem Fall, in dem die Zahlung nach der Übergabe der Waren erfolgt, auf Seiten des Erwerbers die Gewinnrealisierung erst im Zeitpunkt des Zahlungseingangs eintritt, geht die persönliche Zurechnung der Waren bereits im Zeitpunkt der Übergabe der Waren vom Verkäufer auf den Käufer über.

³⁷ Vgl. Kahle/Schulz, StuB 2011, 296 (300 f.).

³⁸ Vgl. Scheffler, Besteuerung von Unternehmen II – Steuerbilanz⁸, 2014, 156 ff.

³⁹ Für eine Interpretation des RLE, dass bei den Herstellungskosten nur Einzelkosten einzubeziehen sind, s. Scheffler/Krebs, DStR 2011, 13“ (18“); Spengel/Zöllkau (FN 6), 45 f.

Für eine Interpretation, dass bei den Herstellungskosten auch die indirekten Kosten einzubeziehen sind, s. Kahle/Schulz, StuB 2011, 296 (299).

⁴⁰ Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt danach der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens gezahlte oder zahlbare Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der Wert sonstiger hierzu ausgetauschter oder verbrauchter Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung (Art. 33 Abs. 1 S. 2 KV-LTU).

tion kann aber möglicherweise dahingehend ausgelegt werden, dass in die Herstellungskosten nur Einzelkosten einzubeziehen sind.⁴¹

Die Bewertung von Wirtschaftsgütern mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten stimmt grundsätzlich zwischen dem Konzept einer modifizierten EÜR und dem RLE überein. Da bisher unklar ist, wie sich die Herstellungskosten im RLE zusammensetzen, sollte die Definition der Herstellungskosten entsprechend dem Konzept einer modifizierten EÜR in den RLE übernommen werden.

ii) Bewertungsvereinfachungen

Für Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sind nach dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Bewertungsvereinfachungen zuzulassen.⁴² Um dem Grundsatz der Objektivierung Rechnung zu tragen, ist bei der modifizierten EÜR kein Wahlrecht zwischen verschiedenen Methoden zur Bewertungsvereinfachung vorgesehen. In Anlehnung an die Besteuerungspraxis in den EU-Staaten soll für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens die Methode des gewogenen Durchschnitts verbindlich vorgegeben werden.⁴³ Der RLE lässt die Bewertung von Vorräten, unfertigen und fertigen Erzeugnissen nach dem Fifo-Verfahren oder der gewichteten Durchschnittsmethode (Art. 29 Abs. 1 S. 2 RLE) zu. Nach dem Vorschlag im KV-LTU ist für die Bewertung des Vorratsvermögens auch das Lifo-Verfahren möglich (Art. 21 Abs. 2 Buchst. a Nr. ii KV-LTU). Dieses Wahlrecht sollte bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlung nicht eingeführt werden.

dd) Folgebewertung

i) Planmäßige Abschreibung

Das Konzept einer modifizierten EÜR sieht eine planmäßige Abschreibung für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor. Im RLE sind die Abschreibungsregelungen wie folgt ausgestaltet: Langlebige Sachanlagen und immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unterliegen der Einzelabschreibung und werden linear und unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzungsdauer über 15 Jahre abgeschrieben (Art. 36 Abs. 1 RLE). Zu den langlebigen Sachanlagen gehören Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren. Gebäude, Flugzeuge und Schiffe gelten grundsätzlich als langlebige Sachanlagen (Art. 4 Nr. 16 RLE). Eine Ausnahme gilt für Gebäude. Diese sind linear über 40 Jahre abzuschreiben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a RLE). Nicht langlebige Sachanlagen, also Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren (Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 16 i.V.m. Art. 36 RLE), werden in einen Sammelposten eingestellt, der einer unendlich geometrisch-degressiven Abschreibung mit einem Satz von 25 % unterliegt (Art. 39 Abs. 1 RLE).

Bei den festgeschriebenen Nutzungsdauergrenzen sowie der normierten Nutzungsdauer bzw. dem Pool-Abschreibungssatz handelt es sich um Kompromisslösungen und Konventionen, die durchaus modifiziert werden können. Da keine objektiv richtige Abschreibungsregelung besteht, sollten zur Erhöhung der Durchsetzbarkeit einer Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung die Regelungen des RLE an die übliche Praxis der Mitgliedstaaten angepasst werden.⁴⁴ Deshalb sollte für Gebäude anstelle der eher untypisch langen linearen Abschreibung über 40 Jahre eine lineare Abschreibung über 35 Jahre erfolgen. Dieser Wert entspricht näherungsweise dem Mittelwert in den EU-Staaten. Im geltenden Steuerrecht der Mitgliedstaaten ist eine Poolabschreibung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wenig verbreitet. Deshalb wird bei der modifizierten EÜR für bewegliche Wirtschaftsgüter anstelle der Poolabschreibung eine lineare Abschreibung über die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts vorgeschlagen.

ii) Außerplanmäßige Abschreibung

Das Imparitätsprinzip, nach dem Vermögensminderungen bereits dann berücksichtigt werden, wenn sie am Abschlussstichtag eingetreten sind, auch wenn sie am Markt noch nicht bestätigt sind, ist nicht Bestandteil des Konzepts einer modifizierten EÜR. Vielmehr wird vorgeschlagen, weder für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens noch für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von reinen Wertminderungen (Teilwertabschreibungen aufgrund gesunkener Wiederbeschaffungskosten) vorzusehen. Bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung (AfaA; „Katastrophenverschleiß“, z.B. Verlust, Zerstörung, Schwund) ist aber bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Ein weiterer Anwendungsfall für eine außerplanmäßige Abschreibung ist die Ausbuchung einer Forderung, wenn die Zahlung definitiv ausfällt. Die Begründung für diese Form von außerplanmäßigen Abschreibungen liefert der zu den Periodisierungsgrundsätzen gehörende Grundsatz der Verrechnung von Aufwendungen der Zeit nach, der vorsieht, dass Wertverluste als aperiodische Geschäftsvorfälle in der Periode zu erfassen sind, in der sie eintreten.⁴⁵

Der RLE sieht für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung⁴⁶ vor (Art. 41 Abs. 1 RLE). Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist eine außerplanmäßige Abschreibung nicht möglich (Umkehrschluss aus Art. 41 Abs. 1 RLE). Beim Vorratsvermögen besteht unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung (Art. 29 Abs. 4,

41 Vgl. Scheffler/Köstler, DStR 2014, 664 (667).

42 Vgl. Schneider (FN 29), 287–294.

43 Vgl. Spengel/Zöllkau (FN 6), 47.

44 Vgl. Spengel/Zöllkau (FN 6), 60 ff.

45 Zu den Unterschieden zwischen den AfaA und einer Teil-

wertabschreibung s. z.B. Scheffler (FN 38), 239 f.

46 In der englischen Fassung des RLE wird von „Exceptional Depreciation“ gesprochen. Eine Übersetzung mit außerplanmäßiger Abschreibung erscheint treffender als die Übersetzung im RLE mit „Sonderabschreibung“.

Art. 23 Abs. 2 RLE). Bei Forderungen sieht der RLE eine Pauschalwertberichtigung vor (Art. 27 Abs. 1 Buchst. a HS. 2 RLE).

Um den RLE an das Konzept einer modifizierten EÜR anzupassen, sollte bei den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens das Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung abgeschafft werden und eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung eingeführt werden. Der KV-LTU sieht zwar eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung vor. Diese gilt allerdings unabhängig von der Dauer der Wertminderung, d.h. auch für voraussichtlich vorübergehende Wertminderungen. Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR sollten außerplanmäßige Abschreibungen auf dauerhafte Wertminderungen aufgrund von „Katastrophenverschleiß“ oder Untergang beschränkt werden.

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht nach dem RLE unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung ein Abwertungsverbot. Bei diesen Wirtschaftsgütern ist eine Abwertungspflicht bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung in den RLE aufzunehmen.

Beim Vorratsvermögen sollte der RLE dahingehend geändert werden, die Pflicht zur Vornahme einer außerplanmäßigen Wertminderung unabhängig davon, ob die Wertminderung voraussichtlich vorübergehend oder voraussichtlich dauerhaft ist, einzuschränken und lediglich eine Pflicht für außerplanmäßige Abschreibungen bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung vorzusehen.

Bei den Forderungen sollte anstelle der Pauschalwertberichtigung im RLE eine Einzelwertberichtigung für uneinbringliche Forderungen aufgenommen werden.

iii) Besonderheiten bei Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR erfolgt die Folgebewertung von Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, mit den Anschaffungskosten. Eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert ist im Konzept einer modifizierten EÜR nicht vorgesehen. Insofern scheiden unabhängig von der Dauerhaftigkeit sowohl außerplanmäßige Abschreibungen bei einem Wertverlust als auch Zuschreibungen bei einer Werterhöhung aus. Nach dem RLE werden Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e RLE). Sowohl Wertminderungen als auch Wertsteigerungen sind nach dem RLE zu erfassen. Folgt man dem Vorschlag einer modifizierten EÜR, ist die Bewertung der Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, dahingehend anzupassen, dass diese Finanzanlagen mit den Anschaffungskosten bewertet werden. Die Änderungen im KV-LTU, die Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, mit dem Marktwert (Art. 22 Abs. 1 Buchst. d KV-LTU) zu bewerten, führt zu keiner Annäherung an das Konzept einer modifizierten EÜR.

c) Passive Wirtschaftsgüter

aa) Verbindlichkeiten

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR wird der Begriff „Verbindlichkeit“ in Anlehnung an die Definition des Begriffs „Liability“ definiert. Als Verbindlichkeiten sollen gegenwärtige Verpflichtungen, die auf einem Ereignis aus der Vergangenheit beruhen, aus dem ein wahrscheinlicher zukünftiger Ressourcenabfluss resultiert, definiert werden (F 49b). Da der RLE keine Definition des Begriffs „Verbindlichkeit“ enthält, könnte eine damit vergleichbare Regelung in den RLE aufgenommen werden.

bb) Rückstellungen

i) Ansatz von Rückstellungen

Nach dem Vorschlag einer modifizierten EÜR werden Rückstellungen in Anlehnung an IAS 37 als Schulden definiert, die bezüglich ihrer Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss sind. Diese sollen angesetzt werden, wenn eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis aus der Vergangenheit besteht, die Zahlung wahrscheinlich ist und die Höhe zuverlässig geschätzt werden kann. Nach Art. 25 RLE werden Rückstellungen für rechtliche oder wahrscheinlich rechtliche Verpflichtungen gebildet, falls die Höhe der Zahlung zuverlässig geschätzt werden kann. Diese Definition stimmt grundsätzlich mit dem Vorschlag einer modifizierten EÜR überein. Die im RLE enthaltene Anknüpfung an zivilrechtliche Regelungen, wie das rechtliche Entstehen einer Verpflichtung, sollte aufgegeben werden.

Bei einer zahlungsorientierten Gewinnermittlung sind im Prinzip keine Rückstellungen vorgesehen. Der Verzicht auf die Bildung von Rückstellungen kann aber im Einzelfall zu erheblichen Schwankungen im Gewinnausweis führen. Dies ist insbesondere dann problematisch, wenn im Zahlungszeitpunkt Verluste entstehen und die steuerliche Verlustverrechnung Beschränkungen aufweist. Besonders betroffen sind die Sachverhalte, aus denen am Ende der Totalperiode (d.h. bei Betriebsbeendigung) steuerliche Verluste resultieren, die nicht mehr ausgleichs- bzw. abzugsfähig sind. Um diese nachteiligen Effekte zu vermeiden, sollten für langfristige ungewisse Verbindlichkeiten sowie für langfristig sich kumulierende Verpflichtungen Rückstellungen zugelassen werden. Zu den Verteilungs- und Ansammlungsrückstellungen gehören beispielsweise Abbruch-, Entsorgungs-, Stilllegungs-, Rekultivierungs- und Auffüllverpflichtungen sowie Pensionsrückstellungen. Der KV-LTU führt jedoch mit der Einführung eines Mitgliedstaatenwahlrechts zum Ansatz von Pensionsrückstellungen zu einer Abweichung von dem mit dem RLE verfolgten Harmonisierungsziel. Dieses Mitgliedstaatenwahlrecht sollte nicht gewährt werden.

Entsprechend dem Konzept einer modifizierten EÜR dürfen Rückstellungen für kurzfristige ungewisse Verbindlichkeiten (z.B. für Urlaubs-, Garantie- und Kulanzansprüche oder Kosten für die Erstellung und

Prüfung des Jahresabschlusses)⁴⁷ sowie Kulanz- und Aufwandsrückstellungen nicht gebildet werden. Diese Verpflichtungen sind im Regelfall materiell nicht so bedeutend, dass sie größere Schwankungen des Gewinnausweises auslösen.

Drohverlustrückstellungen sollen nach dem Konzept einer modifizierten EÜR nicht angesetzt werden. Ob Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach dem RLE berücksichtigt werden dürfen, ist strittig.⁴⁸ Wenn der Verpflichtungsüberschuss bei schwebenden Geschäften aus einem in der Vergangenheit abgeschlossenen Vertrag erfolgt, können Drohverlustrückstellungen als Unterform der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten angesehen und angesetzt werden.⁴⁹ Die Einführung eines Ansatzverbots für Drohverlustrückstellungen im KV-LTU (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-LTU) führt zu einer Annäherung an das Konzept einer modifizierten EÜR.

Abweichend vom Konzept einer modifizierten EÜR sind kurzfristige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem RLE verpflichtend anzusetzen (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE). Um eine Übereinstimmung mit dem Konzept einer modifizierten EÜR zu erreichen, sollte die im RLE vorgesehene Ansatzpflicht für kurzfristige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aufgehoben werden.

ii) Bewertung von Rückstellungen

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR sollen Rückstellungen mit dem Barwert der erwarteten zukünftigen Zahlungsverpflichtungen bewertet werden. Um bei einer Veränderung des Marktzinses Schwankungen des Rückstellungswerts zu vermeiden, sollte der Zinssatz normiert werden. In Anlehnung an die derzeit bestehenden Regelungen in den Mitgliedstaaten könnte der Abzinsungsfaktor auf 5 % festgesetzt werden.⁵⁰ Der Grundsatz einer objektivierten Gewinnermittlung kommt weiterhin dadurch zum Ausdruck, dass zukünftige Preis- und Kostensteigerungen nicht berücksichtigt werden sollen. Auf diese Weise werden die Ermessensspielräume des Bilanzierenden eingeschränkt.

Nach dem RLE sind Rückstellungen mit dem Betrag anzusetzen, der nach zuverlässigen Schätzungen erforderlich ist, um die vorliegende Verpflichtung am Ende des Steuerjahres zu erfüllen (Art. 25 Abs. 2, Art. 26 RLE). Bei der Bewertung der Rückstellungen sind sämtliche Risiken und Unwägbarkeiten sowie zukünftige Ereignisse (z.B. Preis- und Kostensteigerungen) zu berücksichtigen. Rückstellungen mit einer Mindestlaufzeit von zwölf Monaten sind mit dem durchschnittlichen jährlichen Euribor-Zinssatz abzuzinsen. Da auch nach dem RLE Rückstellungen mit dem Barwert der erwarteten zukünftigen Zahlungs-

verpflichtungen anzusetzen sind, stimmt die Bewertung zwischen dem Konzept einer modifizierten EÜR und dem RLE insoweit konzeptionell überein. Erhebliche Abweichungen bestehen allerdings hinsichtlich der Höhe des Abzinsungsfaktors. Die Nichtberücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen wurde bereits im KV-LTU (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-LTU) umgesetzt.

d) Rechnungsabgrenzungsposten

Das Konzept einer modifizierten EÜR schließt den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten grundsätzlich aus. Um größere Gewinnausschläge sowie Gestaltungen im Zusammenhang mit der Vereinbarung von Vorauszahlungen zu vermeiden, können für langfristige Rechnungsabgrenzungsposten und für das Disagio, wenn es marktüblich ist oder die Abgrenzung über mehr als 5 Jahre erfolgt, Ausnahmen vorgesehen werden.⁵¹ Im RLE sind keine expliziten Regelungen für Rechnungsabgrenzungsposten enthalten. Allerdings kann aus den Vorschriften zur Periodenabgrenzung von Erträgen (Art. 18 RLE) und der Entstehung von Aufwendungen (Art. 19 RLE) eine Ansatzpflicht für transitorische und antizipative Rechnungsabgrenzungsposten abgeleitet werden. Diese Ansatzpflicht gilt sowohl für kurzfristige als auch für langfristige Rechnungsabgrenzungsposten. Um eine Übereinstimmung mit dem Konzept einer modifizierten EÜR zu erreichen, sollte im RLE eine Regelung aufgenommen werden, in der klargestellt wird, dass Rechnungsabgrenzungsposten nur für die genannten Ausnahmen angesetzt werden dürfen.

e) Verlustabzug

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR wird akzeptiert, dass der Verlustabzug in der gängigen Staatenpraxis nicht perfekt ist. Auch der RLE sieht nur einen betragsmäßig und zeitlich unbeschränkten Verlustvortrag vor.⁵² Diese Regelung könnte aus Praktikabilitätsgründen durchaus akzeptiert werden. Die Forderung nach einem sowohl betragsmäßig und zeitlich unbeschränkten als auch verzinslichen Verlustvortrag ist vermutlich politisch nicht durchsetzbar. Die in der Besteuerungspraxis vorzufindenden Einschränkungen der Verlustverrechnung sind auch die Begründung dafür, dass im Konzept der modifizierten EÜR in Teilbereichen doch eine Periodisierung vorgeschlagen wird.

4. Auswertung des Rechtsvergleichs

Die Barrealisation findet sich zum Teil im RLE wieder. Übereinstimmende Regelungen des Konzepts einer modifizierten EÜR und dem RLE liegen bei folgenden Sachverhalten vor: Zeitpunkt der Realisierung beim

⁴⁷ Vgl. *Herzig/Hausen*, DB 2004, 1 (8 f.).

⁴⁸ Für eine Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen *Herzig/Kuhr*, StuW 2011, 305 (312); *Kahle/Schulz*, StuB 2011, 296 (301 f.); *Marx*, DStZ 2011, 547 (550); *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13* (22*). Zweifeln *Petutschnig*, ÖStZ 2011, 325 (329).

⁴⁹ Vgl. *Scheffler/Köstler*, DStR 2013, 2190 (2194).

⁵⁰ Vgl. *Spengel/Zöllkau* (FN 6), 54. Dieser bestimmt sich als Mittelwert der in den Mitgliedstaaten vorgefundenen Regelungen zu dem für die Abzinsung verwendeten Zinssatz.

⁵¹ Vgl. *Herzig/Hausen*, DB 2004, 1 (9 f.).

⁵² Der KV-LTU sieht eine Beschränkung des Verlustvortrags auf einen noch zu bestimmenden Prozentsatz der Steuerbemessungsgrundlage vor (Art. 43 Abs. 2 KV-LTU).

Verkauf von Wirtschaftsgütern (Zahlung vor Übergabe), Zeitpunkt der Realisierung beim Kauf von Wirtschaftsgütern, grundsätzliches Aktivierungsgebot für aktive Wirtschaftsgüter und Zugangsbewertung von aktiven Wirtschaftsgütern mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Abweichungen bestehen beim Zeitpunkt der Realisierung beim Verkauf von Wirtschaftsgütern (Zahlung nach Übergabe), beim Umfang der Herstellungskosten, bei den Bewertungsvereinfachungen, bei der Folgebewertung von Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, und bei den Rechnungsabgrenzungsposten.

Bei der planmäßigen Abschreibung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern führt zudem die Orientierung an der gängigen Länderpraxis zu Abweichungen zwischen der modifizierten EÜR und dem RLE.

Im RLE wird das Imparitätsprinzip nicht stringent umgesetzt. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens wird das Imparitätsprinzip im RLE in Form der außerplanmäßigen Abschreibung bei Wertminderungen umgesetzt, jedoch nicht bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Beim Konzept einer modifizierten EÜR wird konsequent auf das Imparitätsprinzip verzichtet. Es wird vorgeschlagen, lediglich eine außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung zuzulassen, jedoch keine Teilwertabschreibung.

Die aus der Periodisierung der langfristigen Passiva abgeleiteten Regelungen im Konzept einer modifizierten EÜR entsprechen in weiten Bereichen dem RLE. Übereinstimmungen bestehen bei der Ansatzpflicht von langfristigen ungewissen Verbindlichkeiten und bei den Verteilungs- und Ansammlungsrückstellungen einschließlich der Pensionsrückstellungen sowie beim Ansatzverbot von Kulanzrückstellungen, Drohverlustrückstellungen und Aufwandsrückstellungen. Übereinstimmung besteht grundsätzlich auch bei der Bewertung von Rückstellungen. Die Weiterentwicklung im KV-LTU führt allerdings durch das Mitgliedstaatenwahlrecht für den Ansatz der Pensionsrückstellungen zu einer Entfernung vom Konzept einer modifizierten EÜR. Abweichungen bestehen auch hinsichtlich des Ansatzes von kurzfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.

Bei unbestimmten Rechtsbegriffen sieht das Konzept einer modifizierten EÜR einen Rückgriff auf wirtschaftliche Kriterien vor. Als Ausgangspunkt werden dazu die IFRS herangezogen. Bei der Definition des wirtschaftlichen Eigentums ist im RLE bereits ein derartiger Ansatz vorgesehen. Damit stimmen hinsichtlich der persönlichen Zurechnung die beiden Konzepte überein. Bei den Begriffen „Wirtschaftsgut“ und „Verbindlichkeit“ fehlen im RLE Definitionen. Insofern besteht bei diesen Begriffen zwischen den beiden Konzepten Anpassungsbedarf. Der Rückstellungsgriff stimmt grundsätzlich überein, sollte jedoch im RLE noch weiter konkretisiert werden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der RLE in einigen Bereichen bereits den Prinzipien einer modifizierten EÜR entspricht (z.B. Periodisierung langfristiger Passiva). Weiterer Anpassungsbedarf besteht insbesondere hinsichtlich des Barrealisationsprinzips, der Abschaffung bestehender Wahlrechte (z.B. Bewertungsvereinfachungen) und Ermessensspielräume sowie der Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe (in Anlehnung an die IFRS). Diese Änderungen und damit ein stärkerer Übergang von den Prinzipien des RLE hin zu einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung würden mehr Klarheit und Vereinheitlichung mit sich bringen.

IV. Quantifizierung der Auswirkungen der modifizierten EÜR auf die effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften

1. Gesamteffekt

Die quantitativen Analysen werden mit dem Simulationsprogramm *European Tax Analyzer* durchgeführt. Dieses für internationale Steuerbelastungsvergleiche bereits mehrfach eingesetzte Programm wurde vom Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) und der Universität Mannheim entwickelt.⁵³ Kern des *European Tax Analyzers* bildet ein Berechnungsschema, mit dem die wirtschaftliche Entwicklung eines Unternehmens über einen Zeitraum von zehn Jahren simuliert wird. Ausgangspunkt der Berechnungen sind die Kapital- und Vermögensausstattung sowie Unternehmenspläne. Die Vermögens- und Kapitalausstattung enthält mengen- und wertmäßige Angaben zum Anlage- und Umlaufvermögen sowie zum Eigen- und Fremdkapital des Unternehmens. In den Unternehmensplänen werden die Produktions-, Beschaffungs- und Absatztätigkeit, die Anzahl der Arbeitnehmer, die Personalaufwendungen sowie das Investitions-, Desinvestitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten abgebildet. Ergänzend werden gesamtwirtschaftliche Daten, wie beispielsweise Zinssätze, Wechselkurse und Preissteigerungsraten, einbezogen.

Die jährlich anfallenden Steuerzahlungen werden dadurch ermittelt, dass ein hinsichtlich seiner ökonomischen Ausgangsdaten identisches Unternehmen jeweils nach nationalen steuerrechtlichen Vorschriften der EU-Mitgliedstaaten veranlagt wird. Bei den Berechnungen werden die Besteuerungskonzeptionen, Steuerarten, Tarife und Bemessungsgrundlagen umfassend berücksichtigt. Durch die mehrperiodige Betrachtung können nicht nur die Steuersatz- und Bemessungsgrundlageneffekte erfasst werden, sondern auch die Zeiteffekte verschiedener Gewinnermittlungskonzepte. Zusätzlich zu den zahlungswirksamen Steuerwirkungen werden die Steuerbe- und -entlastungen auf Basis stiller Reserven/Lasten in den bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden am Ende des Planungshorizontes erfasst.

Bei den Berechnungen zugrunde liegenden Unternehmen handelt es sich um ein Modellunternehmen, dessen Bilanz-, Finanz- und Erfolgskennzahlen

⁵³ Zum Aufbau des *European Tax Analyzers* s. ausführlich *Jacobs/Spengel, European Tax Analyzer, 1996.*

typisch für ein großes Unternehmen (jährlicher Umsatz von mehr als 50 Mio. EUR) in Europa sind. Die Daten beruhen auf der Bilanzdatenbank AMADEUS. In der Mitte des Betrachtungszeitraums (Periode 6) ergeben sich die in Tabelle 1 dargestellten Kennzahlen.⁵⁴

Kennzahl	Wert in Periode 6
Bilanzsumme	171,949 Mio. EUR
Jahresüberschuss	10,384 Mio. EUR
Umsatzerlöse	209,689 Mio. EUR
Ausschüttungsquote	27,05 %
Anlagenintensität	23,93 %
Vorratsintensität	15,91 %
Eigenkapitalquote	42,57 %
Eigenkapitalrentabilität	16,53 %
Umsatzrentabilität	4,95 %

Quelle: ZEW-Berechnungen

Tabelle 1: Bilanz- und Erfolgskennzahlen des Modellunternehmens

In Spalte 2 von Tabelle 2 sind die effektiven Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften ausgewiesen, die sich nach den jeweiligen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften der 28 EU-Mitgliedstaaten zum aktuellen Rechtsstand ergeben. Die Belastungszahlen verdeutlichen ein beträchtliches Steuergefälle zwischen den Mitgliedstaaten: Die Effektivbelastungen liegen zwischen 16.996.329 € in Bulgarien und 78.090.960 € in Frankreich. Im Durchschnitt beträgt sie 41.738.412 €. Deutschland belegt im Ländervergleich Rang 22 und befindet sich damit am oberen Ende der Belastungsskala. Dies gilt auch für die anderen großen Mitgliedstaaten Frankreich, Spanien und Italien. In den seit 2004 der EU beigetretenen, überwiegend osteuropäischen Mitgliedstaaten fällt die Steuerbelastung deutlich geringer aus. Im Durchschnitt liegt die Steuerbelastung in diesen Ländern bei nur 31.576.382 €. Von den „alten“ Mitgliedstaaten befindet sich nur Irland im oberen Drittel des Belastungsrankings.

Bei Einführung einer modifizierten EÜR bleibt die breite Streuung der Effektivbelastungen erhalten. Die niedrigste Belastung wird für Bulgarien ermittelt (17.151.820 €), die höchste für Frankreich (78.427.422 €). Diese Bandbreite ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass der RLE keine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze vorsieht. Die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften wirkt sich demgegenüber nur verhältnismäßig wenig aus. Im Durchschnitt würde eine modifizierte EÜR zu einer leichten Erhöhung der Steuerbelastung um 0,38 % führen.

Den 20 Mitgliedstaaten, bei denen sich die Steuerbelastung erhöht, stehen sieben Mitgliedstaaten gegenüber, bei denen sich die Summe der zu zahlenden Steuern reduziert.⁵⁵ Die Bandbreite der Belastungsän-

derungen liegt zwischen -2,46 % (Malta) und +1,92 % (Kroatien). Lediglich in zwölf Mitgliedstaaten belaufen sich die Belastungsabweichungen auf ein Prozent oder mehr.

Bei einer Gewinnermittlung nach den im RLE vorgesehenen Regeln würde sich die Steuerbelastung im Durchschnitt um 0,23 % reduzieren. Die modifizierte EÜR weist zwar gleichfalls nur eine geringe Veränderung der Steuerbelastung auf, allerdings erhöht diese sich über alle Mitgliedstaaten betrachtet um 0,38 %. Die Abweichung wechselt nicht nur das Vorzeichen, sie fällt auch betragsmäßig geringfügig höher aus.

2. Detailanalyse

Die aufgezeigten Effekte beziehen sich auf die kumulative Einführung der mit der modifizierten EÜR vorgeschlagenen Regelungen. Im Folgenden werden die Belastungseffekte für eine isolierte Einführung einzelner Vorschriften quantifiziert. Zu diesem Zweck wird jeweils eine Vorschrift aus dem Vorschlag umgesetzt, während die übrigen Gewinnermittlungsregeln weiterhin den nationalen Vorschriften folgen. Diese Analyse ermöglicht es, die Treiber für die Gesamtveränderung der Effektivbelastung zu identifizieren.

Die isolierte Quantifizierung der geänderten Abschreibungsverläufe für Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Maschinen sowie für immaterielle Wirtschaftsgüter führt im Durchschnitt zu einer Erhöhung der Steuerbelastung um 0,23 % (Tabelle 3, Spalte 2). Obwohl diese Abweichung als geringfügig einzustufen ist, geht von den vorgeschlagenen Änderungen bei den planmäßigen Abschreibungen der größte Einfluss aus. Die Streuung der Abweichungen liegt zwischen -0,97 % (Lettland) und +1,86 % (Kroatien). 19 Mitgliedstaaten weisen dabei einen Belastungsanstieg auf, in acht Staaten ist eine Reduktion der Steuerbelastung zu verzeichnen.

Die Abweichungen zwischen den nationalen Abschreibungsvorschriften und den für die modifizierte EÜR vorgeschlagenen planmäßigen Abschreibungen beruhen überwiegend auf den Unterschieden bei den Gebäuden und bei den beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern ergeben sich keine wesentlichen Änderungen, da diese in den meisten Mitgliedstaaten in Übereinstimmung mit dem vorgestellten Vorschlag linear über die wirtschaftliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden (entgeltlicher Erwerb) bzw. nicht aktiviert werden (selbst erstellt). Nach den im RLE vorgesehenen Abschreibungsvorschriften ergibt sich mit einer Belastungszunahme um durchschnittlich 0,24 % nahezu der gleiche Effekt wie bei der vorgeschlagenen modifizierten EÜR. Die Abschreibungsverläufe nach dem Konzept einer modifizierten EÜR sind jedoch näher an die Besteuerungspraxis der untersuchten EU-Mitgliedsstaaten angelehnt als die des RLE.

⁵⁴ Zu Detailangaben s. *Spengel/Bräutigam/Evers*, DB 2014, 1098.

⁵⁵ In Estland tritt keine Belastungsänderung auf, da in diesem Mitgliedstaat Gewinne erst besteuert werden, wenn

sie ausgeschüttet werden. Die Höhe der Ausschüttungen bestimmt sich nach gesellschaftsrechtlichen Regelungen. Sie ist grundsätzlich unabhängig von der steuerlichen Gewinnermittlung.

Land	Nationales Recht (EUR)	GKB mod. EÜR (EUR)	Abweichung GKB mod. EÜR – Nationales Recht (%)	Abweichung GKB RLE – Nationales Recht (%)	Abweichung GKB mod. EÜR – GKB RLE (Prozentpunkte)
AT	52.752.833	53.366.751	1,16	0,01	1,15
BE	54.168.834	53.517.176	-1,20	-0,53	-0,67
BG	16.996.329	17.151.820	0,91	0,15	0,76
CY	25.794.605	25.625.212	-0,66	-1,20	0,55
CZ	31.536.563	31.789.323	0,80	0,10	0,70
DE	53.434.468	53.795.169	0,68	-0,38	1,05
DK	43.727.613	44.120.359	0,90	0,28	0,62
EE	34.571.589	34.571.589	0,00	0,00	0,00
ES	58.129.031	57.555.666	-0,99	-1,64	0,65
FI	41.368.771	41.947.546	1,40	0,76	0,64
FR	78.090.960	78.427.422	0,43	-0,06	0,49
GR	43.896.744	43.952.320	0,13	-0,48	0,61
HR	32.564.895	33.189.333	1,92	1,21	0,70
HU	62.532.159	62.143.234	-0,62	0,99	-1,61
IE	22.501.512	22.124.122	-1,68	-2,38	0,70
IT	56.573.404	57.600.864	1,82	-0,29	2,11
LT	28.234.532	28.608.922	1,33	0,68	0,64
LU	51.005.562	51.600.501	1,17	-1,36	2,53
LV	26.006.510	25.684.087	-1,24	-0,33	-0,91
MT	57.446.452	56.035.788	-2,46	-3,11	0,66
NL	41.515.570	41.856.178	0,82	-0,31	1,13
PL	32.877.089	33.057.428	0,55	-0,12	0,67
PT	50.002.537	50.451.415	0,90	0,23	0,67
RO	27.413.142	27.778.861	1,33	0,63	0,70
SE	36.866.963	37.167.161	0,81	0,15	0,67
SI	27.954.026	28.219.057	0,95	0,23	0,72
SK	39.129.974	39.525.601	1,01	0,36	0,65
UK	41.582.866	41.827.584	0,59	-0,02	0,61
EU-28 ø	41.738.412	41.881.803	0,38	-0,23	0,61

Tabelle 2: Änderung der Gesamtsteuerbelastung bei der vorgeschlagenen modifizierten EÜR (Gesamteffekt)

Bei den Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens sind die Interpretation der Herstellungskosten im Sinne eines eingeschränkten Vollkostenansatzes sowie die verbindliche Vorgabe der Durchschnittsmethode bei den Bewertungsvereinfachungen zu berücksichtigen. Aus diesen Regelungen resultiert ein leichter Belastungsanstieg von im Durchschnitt 0,22 % (Tabelle 3, Spalte 4). Von diesen Bewertungsregeln geht also nahezu der gleiche Effekt aus wie von den Vorschlägen zur Ausgestaltung der planmäßigen Abschreibungen für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die Bandbreite der Abweichungen in den einzelnen Mitgliedstaaten fällt allerdings größer aus. Sie reicht von -1,53 % (Ungarn) bis +2,62 % (Italien). Im Vergleich zum RLE löst die vorgeschlagene modifizierte EÜR eine Erhöhung um 0,35 Prozentpunkte aus (+0,22 % gegenüber -0,13 % nach dem RLE).

Bei den Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung verändert sich die Steuerbelastung über alle

Mitgliedstaaten betrachtet nahezu nicht (-0,0013 %, Tabelle 3, Spalte 6). Dies liegt daran, dass alle Mitgliedstaaten die an externe Versorgungsträger (z.B. Pensionskasse, Pensionsfonds) gezahlten Beiträge als abziehbare Ausgaben einordnen. Abweichungen können sich in den Mitgliedstaaten ergeben, in denen die Bildung von Pensionsrückstellungen üblich ist. Der Haupteffekt resultiert aus dem für die Barwertberechnung verwendeten Zinssatz. Der Vorschlag, den Zinssatz auf 5 % zu normieren, führt in Österreich und Deutschland zu einer Entlastung von jeweils 0,05 % (Abzinsungsfaktor nach nationalem Steuerrecht 6 %) und in den Niederlanden zu einer Erhöhung der Steuerbelastung um 0,06 % (Abzinsungsfaktor 4 %). Keine Änderung ergibt sich für Luxemburg, da in diesem Mitgliedstaat der nach nationalem Recht vorgegebene Zinssatz bereits bei 5 % liegt. Im RLE wird zwar durch die Orientierung am Euribor ein deutlich

Land	Isolierter Einfluss einzelner Regelungspunkte einer GKB auf die Steuerbelastung in %									
	Abschreibung		Vorratsbewertung		Pensionsverpflichtungen		Garantierückstellung		Dividenden	
	GKB mod. EÜR	GKB RLE	GKB mod. EÜR	GKB RLE	GKB mod. EÜR	GKB RLE	GKB mod. EÜR	GKB RLE	GKB mod. EÜR	GKB RLE
AT	0,26	0,25	0,30	0,06	-0,05	-0,41	0,24	0,00	0,14	0,14
BE	-0,42	-0,45	-0,43	-0,09	0,00	0,00	-0,34	0,00	0,00	0,00
BG	0,62	0,60	0,09	-1,59	0,00	0,00	0,00	-0,36	0,17	0,17
CY	-0,78	-0,81	-0,17	-0,70	0,00	0,00	0,00	-0,75	0,13	0,13
CZ	0,63	0,59	0,00	-0,33	0,00	0,00	0,00	-0,33	0,18	0,18
DE	0,33	0,28	0,08	-0,19	-0,05	-0,41	0,29	0,00	0,00	0,00
DK	0,14	0,12	0,29	0,00	0,00	0,00	0,29	0,00	0,17	0,17
EE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ES	0,44	0,35	0,24	-0,01	0,00	0,00	0,27	0,00	-1,98	-1,98
FI	0,93	0,90	0,30	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,30	0,09	0,09
FR	0,21	0,15	0,00	-0,21	0,00	0,00	0,21	0,00	0,00	0,00
GR	-0,41	-0,42	1,70	0,09	0,00	-0,00	0,00	-0,32	0,17	0,17
HR	1,86	2,77	-0,12	-0,44	0,00	0,00	0,00	-0,32	0,18	0,18
HU	0,92	0,90	-1,53	0,00	0,00	0,00	0,46	0,00	0,09	0,09
IE	-0,19	-0,22	0,33	0,00	0,00	0,00	0,33	0,00	-2,15	-2,15
IT	-0,03	0,14	2,62	0,46	0,00	0,00	0,00	-0,83	0,00	0,13
LT	0,87	0,84	0,31	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,31	0,15	0,15
LU	0,07	0,08	0,19	-0,50	0,00	-1,08	0,69	0,00	0,12	0,12
LV	-0,97	-0,93	0,00	0,43	0,00	0,00	-0,43	0,00	0,17	0,17
MT	0,07	-0,01	0,00	-0,29	0,00	0,00	0,00	-0,29	-2,53	-2,53
NL	0,17	0,16	0,12	-0,19	0,06	-0,37	0,31	0,00	0,17	0,17
PL	-0,02	-0,04	0,40	0,08	0,00	0,00	0,00	-0,32	0,17	0,17
PT	0,42	0,34	0,25	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,24	0,18	0,18
RO	0,41	0,39	0,38	0,06	0,00	0,00	0,33	0,00	0,17	0,17
SE	0,33	0,29	-0,21	-0,32	0,00	0,00	0,32	0,00	0,17	0,17
SI	0,26	0,23	0,34	0,00	0,00	0,00	0,34	0,00	0,00	0,00
SK	0,53	0,50	0,31	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,31	0,17	0,17
UK	-0,15	-0,18	0,29	0,00	0,00	0,00	0,29	0,00	0,16	0,16
EU-28 ^a	0,23	0,24	0,22	-0,13	-0,0013	-0,08	0,13	-0,17	-0,13	-0,13

Tabelle 3: Änderung der Gesamtsteuerbelastung bei der vorgeschlagenen modifizierten EÜR (Detailanalyse)

niedriger Abzinsungsfaktor vorgeschlagen.⁵⁶ Da sich dieser Unterschied zwischen der vorgeschlagenen modifizierten EÜR und dem RLE aber nur in den Mitgliedstaaten auswirkt, bei denen Pensionsrückstellungen gebildet werden dürfen, sind die Abweichungen zwischen diesen beiden Formen der Gewinnermittlung mit ca. 0,08 Prozentpunkten nicht sehr bedeutsam (-0,0013 % gegenüber -0,08 %).

Die Anzahl der Mitgliedstaaten, in denen Rückstellungen für Garantieverpflichtungen zulässig sind, ent-

spricht in etwa der, in denen die Passivierung von Garantierückstellungen untersagt ist. Konsequenz ist, dass sich nach dem Vorschlag einer modifizierten EÜR (Passivierungsverbot) die Steuerbelastung im Durchschnitt um 0,13 % erhöht,⁵⁷ während sich nach dem RLE (Passivierungspflicht) die Summe der zu zahlenden Steuern um 0,17 % reduziert (Tabelle 3, Spalte 9).

In den meisten der 28 Mitgliedstaaten wird bei Gewinnausschüttungen einer Tochterkapitalgesellschaft

⁵⁶ In den Berechnungen wird der aktuelle Euribor-Durchschnittszinssatz für Anleihen mit einer Laufzeit von 12 Monaten verwendet.

⁵⁷ Eine Ausnahme bilden Belgien und Lettland. In diesen beiden Ländern wird ein fiktiver Zinsabzug auf das Eigenka-

pital (notional interest deduction) gewährt. Aufgrund der unzulässigen Aufwandsverrechnung fallen die kumulierten Gewinnrücklagen geringer aus, woraus ein höherer Abzug auf das Eigenkapital und damit eine Senkung der Steuerbelastung resultiert.

eine Doppelbelastung dadurch vermieden, dass auf Ebene der Mutterkapitalgesellschaft die Dividenden von der Besteuerung freigestellt sind. Die (indirekte) Anrechnungsmethode kommt lediglich in Irland, Malta und Spanien zur Anwendung. In den Mitgliedstaaten mit Dividendenfreistellung ist weit überwiegend eine vollständige Befreiung von Dividendeneinkünften vorgesehen, während sowohl nach dem Vorschlag einer modifizierten EÜR als auch nach dem RLE vorgesehen ist, 5 % der Dividenden als nichtabziehbare Ausgabe einzustufen. Dies ist die Ursache dafür, dass sich bei einem Großteil der Mitgliedstaaten die Steuerbelastung leicht erhöht. In Belgien, Frankreich, Deutschland, Italien und Slowenien ist diese fünfprozentige Hinzurechnung bereits im nationalen Recht implementiert, so dass sich in diesen Mitgliedstaaten keine Belastungsänderungen ergeben. Die im EU-28-Durchschnitt insgesamt resultierende Entlastung von 0,13 % lässt sich auf die deutlichen Belastungsrückgänge durch den Übergang von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode für Gewinnausschüttungen von inländischen Tochterkapitalgesellschaften (Malta, Spanien) bzw. ausländischen Tochterkapitalgesellschaften (Irland) zurückführen (Tabelle 3, Spalten 10/11).

Da das betrachtete Modellunternehmen profitabel ist, entstehen in keiner Periode Verluste. Insofern wirken sich die Verlustverrechnungsvorschriften im Rahmen der Berechnungen nicht aus.

V. Zusammenfassung

Bezüglich des von der EU-Kommission im März 2011 vorgelegten RLE ist eine zweistufige Vorgehensweise als Ausgangspunkt einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften innerhalb der EU zu favorisieren. Danach sind in einem ersten Schritt ausschließlich die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (GKB) anzugleichen und erst zu einem späteren Zeitpunkt die Konsolidierung und Schlüsselung der Gesamtbemessungsgrundlage umzusetzen.

Für die EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung im Sinne einer GKB bietet der RLE einen großen Vorrat an akzeptablen Normen. Allerdings bestehen noch zahlreiche Regelungslücken. Um das Harmonisierungsziel nicht zu gefährden, dürfen

diese nicht durch Verweis auf das nationale Zivilrecht der Mitgliedstaaten behoben werden.

Als Alternative wird vorgeschlagen, die EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung (GKB) in Form einer modifizierten EÜR vorzunehmen. In einigen Bereichen entspricht der RLE bereits den Prinzipien einer modifizierten EÜR (z.B. Periodisierung langfristiger Passiva). Anpassungsbedarf besteht insbesondere hinsichtlich des Barrealisationsprinzips, der Abschaffung bestehender Wahlrechte sowie der Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe. Eine stärkere Anknüpfung an Zahlungsvorgänge würde nicht nur die Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung erhöhen, sondern auch zu einer weitergehenden Harmonisierung führen als die im RLE zum Teil vorgenommene Orientierung an den zivilrechtlichen Normen des jeweiligen Mitgliedstaats.

Die materiellen Besteuerungskonsequenzen dürften gering ausfallen. Eine quantitative Analyse der effektiven Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in allen 28 EU-Mitgliedstaaten zeigt, dass die Gewinnermittlung sowohl nach dem RLE als auch bei Zugrundelegung einzelner Regelungen einer modifizierten EÜR im Vergleich zum geltenden Rechtsstand nur geringe Belastungsveränderungen auslöst. Während beim RLE eine leichte Entlastung von im Durchschnitt -0,23 % zu verzeichnen ist, führt das Konzept einer modifizierten EÜR zu einem leichten Belastungsanstieg von im Durchschnitt 0,38 %.

Die mit einer GKB erzielbaren positiven Effekte gehen weit über die mit der Harmonisierung der Gewinnermittlung verbundene Senkung der Deklarationskosten hinaus. Bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlung innerhalb der EU lassen sich für zahlreiche, seit langem im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte diskutierte Probleme Lösungen finden bzw. wird deren Bewältigung wesentlich erleichtert. Im Einzelnen zeigt sich dies bei der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen, bei Regelungen zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, der Behandlung von Fremdkapitalaufwendungen, der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung sowie der Weiterentwicklung der Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise und europäische Bilanzsteuerrechtsordnung

Anwendungsfelder und -grenzen von substanzbezogenen Methoden für eine harmonisierte Gewinnermittlung in der EU

Prof. Dr. TIM FLORSTEDT, Wiesbaden/Prof. Dr. JENS WÜSTEMANN, Mannheim/
Prof. Dr. SONJA WÜSTEMANN, Frankfurt/O.*

Inhaltsübersicht

I. Problemstellung II. Die europäische wirtschaftliche Betrachtungsweise im engen Sinne 1. Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Unionsrecht a) Verankerung in der Prinzipien- und Werteordnung b) Verankerung im Sekundärrecht c) Verankerung in allgemeinen Rechtsgrundsätzen 2. Auslegungs- und Anwendungsprobleme des GKKB-RLV a) Unbestimmte Begriffe und Zivilrechtsbegriffe im Richtlinienvorschlag b) Zivilrechtlich geprägte Sachverhalte 3. Institutionelle Grenzen der unionsrechtlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise	III. Die europäischen wirtschaftlichen Betrachtungsweisen im weiten Sinne 1. <i>True and Fair View</i> als Korrektornorm für nicht substanzbezogene Inhalte 2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise qua Ausübung sachverständigen Ermessens durch den Bilanzierenden 3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Bilanzrechtsmethode 4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als geschäftsmodell-geleitete Alternative zu einer rechtlich geprägten Sichtweise IV. Thesenförmige Zusammenfassung

I. Problemstellung

Der Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB-RLV) liegt nach über zehn Jahren der Vorbereitung seit dem 16.3.2011 vor.¹ Im Juni dieses Jahres präsentierte die Kommission die neue Strategie, qua „Neuaufgabe der GKKB [...] die Verhandlungen zur GKKB im Rat neu anzustoßen, welche vor allem aufgrund der Dimension des Vorschlages ins Stocken geraten sind.“² Eine der wesentlichen Aufgaben des Reformvorhabens wird es sein, die Harmonisierung auch auf Ebene der mitgliedstaatlichen Rechtsanwendung zu gewährleisten, m.a.W. darf die Richtlinie kein Rahmenwerk bleiben, das in den 28 Einzelstaaten auf völlig verschiedene Weise ausgelegt und angewendet wird.³

Eine solche Zersplitterung, infolge derer das Harmonisierungsziel der einheitlichen Gewinnermittlung für

europäische Konzerne allenfalls auf dem Papier erreicht würde, droht nach der Entwurfsfassung von 2011 schon wegen des auffallend fragmentarischen Regelungscharakters und des geringen Detaillierungsgrads. Der Vorschlag ist, wie kaum anders zu erwarten, durchsetzt mit unbestimmten Rechtsbegriffen („außergewöhnliche Umstände“, „angemessene Genauigkeit“, „hohe Wirksamkeit“)⁴, Zivilrechtsbegriffen („Ehe“, „Vertrag“, „Insolvenz“)⁵ und Begriffen des Steuerrechts („abziehbare Aufwendungen“, „Wirtschaftsgut“)⁶, für die es in den Mitgliedstaaten gefestigte Vorverständnisse gibt, deren Berücksichtigung im unionalen Bezugsfeld zu einer uneinheitlichen Anwendung führen würde. Ebenso problematisch erscheint, dass der Vorschlag bei vielen Regelungen an zivilrechtlich vorgeprägte Sachverhalte anknüpft. So wird etwa unter der (gewöhnungsbedürftigen) Überschrift „Ma[ß]geblicher Zeitpunkt und Bestimmung von Beträgen“ (Kapitel V) in Art. 18 GKKB-RLV hinsichtlich der „Periodenabgrenzung von Erträgen“ be-

* Prof. Dr. Tim Florstedt ist Inhaber der Professur für Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht und Bankrecht an der EBS Law School Wiesbaden. Prof. Dr. Jens Wüstemann ist Präsident der Mannheim Business School sowie Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftsprüfung an der Universität Mannheim. Prof. Dr. Sonja Wüstemann ist Inhaberin der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und Controlling an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt/O. Diese Arbeit entstand im Rahmen des Leibniz WissenschaftsCampus MaTax.

1 Vgl. KOM(2011) 121/4; zum Stand der Diskussion und Einzelheiten jüngst Eggert, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015, m.w.N.

2 Europäische Kommission, Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm).

3 Vgl. ausdrücklich Herzig/Kuhr, DB 2011, 2053 (2057); Hüttemann, DStZ 2011, 507 (513); Kahle/Lipp, DStR 2013, 1205 (1206); Czaker in Schön/Schreiber/Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, 2008, S. 150 (163).

4 Vgl. Art. 9 Abs. 3; Art. 18; Art. 28 Buchstabe b GKKB-RLV.

5 Vgl. Art. 15; Art. 24; Art. 56 GKKB-RLV.

6 Vgl. zu abziehbaren Aufwendungen Art. 4 Abs. 9, 10, 12, 14, 15, 21, 25 GKKB-RLV; zum Wirtschaftsgut Art. 4 Abs. 13, 32, 34, 38, 39, 41, 93, 94 GKKB-RLV.

stimmt, dass diese dann „erzielt“ werden, „wenn der Anspruch auf ihre Vereinnahmung eintritt“. Es kommt damit möglicherweise zu einer Vorherigkeit von nationalen Zivilrechten, die auch perspektivisch nicht harmonisiert sein werden.⁷

Fragt man von hier aus nach einem Maßstab für die Konkretisierung der einheitlichen Konzernbesteuerungsgrundlage, so soll dieser aus der Richtlinie selbst zu entwickeln sein. Der Prinzipienkanon enthält angesichts dessen in Art. 9 Abs. 1 bis 4 GKKB-RLV auffallend wenige Grundsätze (Realisation, Einzelerfassung und -bewertung, Einheitlichkeit, Periodizität), die Leitlinien der unionsautonomen Rechtsanwendung sein könnten.⁸ Das Vorschlagskonzept sieht aber auch keine externen Haltepunkte vor: Wie Herzig formuliert, „verzichtet“ der Richtlinienvorschlag auf Verweise auf Rechtsgebiete von Mitgliedstaaten, etwa „auf eine wie auch immer geartete Maßgeblichkeit des nationalen Handelsrechts“,⁹ wie sie das deutsche Steuerbilanzrecht kennt. Aber auch ein Rekurs auf die Bilanzrichtlinie(n) oder auf die International Financial Reporting Standards (IFRS) wird ganz bewusst vermieden.¹⁰ Die Konkretisierung des Richtlinienvorschlags erfolgt für zentrale Gewinnermittlungsfragen damit, überspitzt formuliert, durch einen Verweis ins Nichts.

Es fragt sich, wie hier ein hoher Harmonisierungsgrad trotz des erheblichen Auslegungsbedarfs und des Fehlens von Orientierungshilfen sichergestellt werden kann. Ein bedenkenswerter Lösungsansatz ist die Orientierung an Zahlungsströmen, wie er von Evers *et al.* systematisch begründet und in seinen Hauptzügen auch entwickelt wurde.¹¹ Ein anderer Ausweg könnte in einer unionsrechtlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegen. Ansätze dazu finden sich bereits in dem GKKB-RLV selbst: Die wirtschaftliche Zurechnungsart, die Anknüpfung an das „wirtschaftliche Eigentum“, ist eine im ganzen Vorschlag durchgehaltene, substanzbezogene Technik.¹² Für den wichtigen Bereich des Gestaltungsmissbrauchs ist in Art. 80 GKKB-RLV eine Generalklausel verankert, die Vorteile aus „Transaktionen ohne wirtschaftliche Grundlage“ ausschließen soll. Dieser wirtschaftliche Lösungszugriff ist auch im internationalen Kontext, etwa unter

dem Schlagwort der *substance over form*, bekannt;¹³ im deutschen Bilanzrecht ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Bestandteil der dominierenden teleologischen Auslegungsmethode geltendes Recht und baut auf methodischen Überlegungen auf, die vor allem in dieser Zeitschrift entwickelt wurden.¹⁴

Gegenstand der Betrachtung sind die Möglichkeiten und Grenzen einer unionsrechtlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das Reformziel einer einheitlichen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU.¹⁵ Der vorliegende Beitrag stellt zunächst den Status quo der europäischen wirtschaftlichen Betrachtungsweise anhand ihrer Verankerungen im geltenden Unionsrecht und der Anwendungsmethoden des EuGH dar (dazu unter II.). Die weiteren Ausführungen machen sich nationale wie internationale Erfahrungen um eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu eigen, nicht zuletzt deshalb, weil ein (rechts-)vergleichender Ansatz gewisse funktionale Äquivalenzen bei formal heterogenen Lösungsstrategien offenbart. Unter III. werden deswegen bilanzrechtliche „Spielarten“ der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Rahmen des zuvor bestimmten Unionsrechts behandelt, die zwar alle Haltepunkte im EU-Recht haben, aber dennoch nicht zwingend mit der unter II. dargestellten rechtlichen Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gleichzusetzen sind; es verbindet sie jedoch, qua methodischen Zugriffs das wirtschaftliche Ist angemessen abbilden zu wollen. Man kann sie in gewisser Weise als „methodischen Vorrat“ bei der bilanziellen Abbildung des wirtschaftlichen Ist bezeichnen. Aus naheliegenden Gründen werden dabei insbesondere auch Erkenntnisse der Rechnungslegung im engeren Sinne und vornehmlich bezüglich der IFRS (sowie ihrer internationalen wissenschaftlichen Diskussion) berücksichtigt, die einmal als *starting point*¹⁶ bei der Normentwicklung für eine einheitliche konsolidierte europäische Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage postuliert wurden und immer noch eines der wenigen supranationalen Normensysteme mit „Modellcharakter“ bilden sowie darüber hinaus auch erkennbar viele Detaillösungen des GKKB-RLV prägen.¹⁷

7 Ähnlich Art. 25 GKKB-RLV (rechtliche Verpflichtung).

8 Vgl. dazu Scheffler/Köstler, DStR 2014, 664 (666).

9 Vgl. Herzig in Mitglieder des Zentrums für Europäisches Wirtschaftsrecht der Universität Bonn, Vorträge und Berichte, Nr. 197, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB), 2012, S. 9 (auch beide Zitate); Herzig/Kuhr, DB 2011, 2053 (2057).

10 Vgl. für eine Anlehnung an IAS/IFRS z.B. noch Schön, ZHR 2007, 435; Esser in Lang/Pistone/Schuch/Staringer, Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, S. 385 (401); auch zu den Gründen der Kommission, von der Anbindung abzusehen Herzig/Kuhr, DB 2011, 2053; Herzig, DB 2012, 2; Hüttemann, DStR 2011, 507 (511); Kahle/Schulz, FR 2013, 49 (51); Marx, DStZ 2011, 547 (548 f.); Spengel/Oesterreicher, DStR 2009, 773 (777 f.).

11 Vgl. Evers/Finke/Köstler/Meier/Scheffler/Spengel, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, ZEW Discussion Paper No. 14-112; Evers/Finke/Köstler/Meier/Scheffler/Spengel, StuW 2015, 359 ff. (in diesem Heft).

12 Begriffsbestimmung in Art. 4 Abs. 20 GKKB-RLV; zur Vorrangigkeit dieser Zurechnungsart s. Art. 34 Abs. 2; 93 Abs. 1 GKKB-RLV; s. ferner Art. 61 Abs. 1; 67 Abs. 1; 68; 70 Abs. 2; 75 Abs. 3; 94 Abs. 4 GKKB-RLV.

13 Vgl. Wüstemann/Wüstemann, Substance and form. An interdisciplinary inquiry, Working paper 2012, m.w.N.

14 Vgl. insb. Beisse, StuW 1981, 1; Schneider, StuW 1983, 141; Kirchhof, StuW 1983, 173; Beisse, StuW 1984, 1; Schulze-Osterloh, StuW 1986, 74; Groh, StuW 1989, 227; Moxter, StuW 1989, 232.

15 Wirtschaftliche Betrachtungsweise wird hier in einem weiten Sinne begriffen; auch in der didaktischen Literatur hat Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 5 Rz. 95 ff. die §§ 39 bis 42 AO unter der Überschrift „Gesetzliche Vorschriften zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ darstellt.

16 Vgl. Schön, European Taxation 2004, 426 (428).

17 Kein ausführlicher Gegenstand der Ausführungen ist indes die Problematik des Gestaltungsmissbrauchs, vgl. zu ihr, unten II. 1. b) und ausführlich demnächst Florstedt in FR.

II. Die europäische wirtschaftliche Betrachtungsweise im engen Sinne

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist in weiten Teilen tief in den unionsrechtlichen Prinzipien und Regeln verankert (näher unter 1.). Für die konkreten Auslegungsfragen bei einer GKKB-RL maßgeblich sind insofern vor allem die Grenzen, welche der substanzorientierten Anwendungsmethode des Unionsrechts gegenwärtig gesetzt sind (unter 2.). Auch das Fehlen einer besonderen unionsrechtlichen Steuergerichtsbarkeit ist in diesem Kontext zu erwähnen (unter 3.).

1. Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Unionsrecht

a) Verankerung in der Prinzipien- und Werteordnung

In der deutschen Steuerrechtswissenschaft herrscht durch die Vermittlung der Arbeiten *Tipkes* und *Langs* ein prinzipien- und werteorientiertes Verständnis der Steuerrechtsordnung vor.¹⁸ Für Europa hat eine solche axiologische Durchdringung seiner Steuerrechtsordnung eine nicht geringere Bedeutung, als auch eine unionsrechtliche Methodik an das innere System angepasst sein muss, von den Verfassungsprinzipien über die Grundfreiheiten bis hin zu einzelnen Wertungen im sekundären Unionsrecht.¹⁹ Im harmonisierten Bilanzsteuerrecht wird der Gleichheitssatz in Art. 18 AEUV und Art. 20 GRC zum archimedischen Punkt eines Methodenverständnisses, das nach Begriffsbedeutungen verlangt, die sich zur gleichmäßigen Besteuerung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte eignen.²⁰ Einem von hier aus naheliegenden wirtschaftlichen An-

satz lässt sich der über Art. 6 EUV positivrechtlich verankerte Grundsatz der Rechtssicherheit entgegenhalten;²¹ nach diesem Prinzip müssen Tatbestände der Besteuerung bestimmt und klar sein, sodass Steuernachteile vermieden oder steuermindernde Vorschriften ausgenutzt werden können.²²

b) Verankerung im Sekundärrecht

Das sekundärrechtliche System der kodifizierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist so weitläufig, dass einige Hinweise hier genügen müssen.

Im deutschen Steuerrecht ist die programmatische Zielvorgabe einer (freien) wirtschaftlichen Betrachtung (§ 4 RAO, § 1 StAnpG) längst aus dem Gesetz gestrichen, aber durch Art. 6 Abs. 1 Buchstabe h der neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU²³ wird dieser Weg auf höherer Ebene weitergegangen, wenn die „Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts“ des zu bilanzierenden Sachverhalts vorgeschrieben wird.²⁴ Auch das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnungsart ist in zahlreichen Richtlinien erwähnt, allerdings sind die Zurechnungskriterien auffallend verschieden. Zurechnungsbegründend sind „wirtschaftliches Eigentum“²⁵, ein Halten „für fremde Rechnung“²⁶ und eine Beauftragung.²⁷ Bemerkenswert ist schließlich, dass der Unionsgesetzgeber gerade bei den fragmentarischen Rechtsangleichungen für direkte Steuern nicht auf allgemeine Missbrauchsverbote zu verzichten bereit ist.²⁸ Ähnliche systematische Haltepunkte, die auf einen unionalen Grundsatz des Rechtsmissbrauchsverbots²⁹ hinweisen, finden sich in vielen sekundärrechtlichen Regelungen.³⁰ Die allgemeinen (Art. 80 GKKB-RLV) und besonderen Missbrauchsverbote (Art. 81 bis 83 GKKB-RLV) im Vorschlag sind also sys-

18 Grundlegend etwa *Tipke*, StuW 1981, S. 189 ff.; *Lang* in FS Höhn, 1995, S. 159 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer, 1988, S. 97 ff.; *Lang*, Systematisierung und Steuervergünstigung, 1974, passim. und insb. S. 63 ff.; s. auch *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 567 ff.

19 Zu den Vorgaben für eine unionsrechtliche Methode vgl. auch *Vogenaue*, ZEuP 2005, 234 (246 f.); *Höpfer/Rüthers*, AcP 2009, 1 (8); ausführlich *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts, 2013, S. 123 ff.

20 Vgl. etwa den EuGH v. 12.10.2004 – Rs. C-55/02 – Kommission/Portugal, Slg. 2004, I-9387, Rz. 45; EuGH v. 17.7.2008 – Rs. C-66/08 – Kozowski, Slg. 2008, I-6041, Rz. 42 f.; EuGH v. 27.6.2013 – Rs. C-320/12 – Malaysia Dairy Industries, ECLI:EU:C:2013:435, Rz. 25 (jeweils zur einheitlichen Auslegung); aus der Literatur *Steichen* in FS Debatin, 1997, S. 417 ff.; rechtsvergleichend *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 307 ff.; vgl. auch zum Leistungsfähigkeitsprinzip als einem supranationalen Gerechtigkeitsprinzip der Besteuerung *Lang*, Bemessungsgrundlage (FN 18), S. 97 ff.; zur Gleichheit im Mehrebenensystem umfassend auch sein Schüler *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 193 ff.

21 Vgl. *von Bogdandy*, EuZW 2001, 357 (359); *Kingreen* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴, Art. 6 EUV Rz. 9.

22 Zum Abgaberecht s. EuGH v. 13.6.1958 – Rs. 9/56 – Meroni, Slg. 1958, 11, Rz. 11, 9, 41 f.; ausführliche Rechtsprechungsdarstellung bei *Hammer-Stnad*, Das Bestimmtheitsgebot als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1999, S. 71 ff.; *Amauld*, Rechtssicherheit, 2006, S. 498, 502 ff.; zur Planungssicherheit aus

nationaler Perspektive s. *Hey* (FN 18), S. 103 ff.

23 ABl. EU v. 29.6.2013, L182/19.

24 Vgl. zu Einzelheiten, unten III. 3.

25 Art. 3 Nr. 6 der Richtlinie 2015/849/EU (zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung).

26 Art. 10 der Richtlinie 86/635/EWG (über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten).

27 Des Weiteren wird in Art. 3 Nr. 6 der Richtlinie 2015/849/EU darauf abgestellt, ob ein Kunde „unter der Kontrolle“ eines anderen steht und in Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie 2003/49/EG darauf, ob eine Zahlung „zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter“ bezogen wird.

28 Vgl. Art. 15 Abs. 1 a der (Fusions-)Richtlinie 2009/133/EG, auch Erwägungsgrund 13; Art. 1 Abs. 2 und 3 der (Mutter-Tochter-)Richtlinie 2011/96/EU; Art. 5 Abs. 2 der (Zins- und Lizenzgebühren-)Richtlinie 2003/49/EG. Vgl. zum Angleichungsstand bei direkten Steuern *Seiler* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 2015, Art. 113 AEUV Rz. 50 ff.

29 Vgl. EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 38; EuGH v. 10.11.2011 – Rs. C-126/10 – Foggia, Slg. 2011, I-10923, Rz. 50; vgl. auch *Looschelders/Olzen* in Staudinger, BGB¹⁴, § 242 BGB Rz. 1244; *Roth/Schubert* in MünchKomm, BGB⁶, § 242 Rz. 156; Überblick bei *de la Feria/Vogenaue*, Prohibition of Abuse of Law, 2011.

30 Vgl. Art. 4 Abs. 3 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95; weitere Nachweise bei *Bergmann*, StuW 2010, 246 (247 f.).

tematisch eingebettet in ein weitläufiges System unionsrechtlicher Missbrauchs- oder Umgehungstatbestände, die allerdings bei einem Textvergleich so verschieden erscheinen, dass klare Aussagen über Inhalt und Reichweite eines übergeordneten Prinzips schwer formulierbar sind.³¹

c) Verankerung in allgemeinen Rechtsgrundsätzen

Für die eingangs geschilderten Auslegungs- und Zweifelsfragen sind die ungeschriebenen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts wesentlich.³² Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird heute meist mit der teleologischen Auslegung in Beziehung gebracht: In Deutschland ist die historische Frühform der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als eine ungebundene, eher intuitive „wirtschaftliche Sachverhaltsbeurteilung“ einer steuerjuristischen Beurteilung am Maßstab des Normzwecks gewichen.³³ Auch im Unionsrecht nimmt die teleologische Auslegung unter den Interpretationsmethoden den ersten Rang ein.³⁴ Sie wird von dem *effet-utile*-Prinzip geleitet, nach dem die Auslegung folgenbezogen an der größtmöglichen, „vollen“ und „praktischen“ Wirksamkeit des Normbefehls zu orientieren ist.³⁵ Dass die Auslegung unionaler Vorschriften zugleich unter der Maxime der Autonomie steht, sodass ein Rekurs auf nationale Begriffsinhalte (des Zivil- oder Steuerrechts) zu vermeiden ist, begünstigt eine substanzbezogene, harmonisierte Begriffsbildung anhand wirtschaftlicher Kriterien.³⁶ Der EuGH hält es deshalb unter (normspezifischen) Zweckgesichtspunkten bspw. für geboten, dass die „Lieferung von Gegenständen“ bei dem Erfordernis, „wie ein Eigentümer über den körperlichen Gegenstand zu verfügen“, in einem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem nicht von Voraussetzungen abhängen, „die von einem Mitgliedstaat zum anderen unterschiedlich wären, wie dies bei den Voraussetzungen für die zivilrechtliche Eigentumsübertragung der Fall ist“.³⁷ Man kann darin eine unionsrechtliche Maxime der substanzbezogenen, wirtschaftlichen Betrachtungsweise sehen.

2. Auslegungs- und Anwendungsprobleme des GKKB-RLV

a) Unbestimmte Begriffe und Zivilrechtsbegriffe im Richtlinienvorschlag

Verweist man zur Konkretisierung der unbestimmten oder zivilrechtlich determinierten Rechtsbegriffe des Richtlinienvorschlags auf die Vorgaben des EuGH, ergibt sich unweigerlich die Frage, inwiefern die unionsrechtliche wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Rechtszersplitterung abwenden oder abmildern kann.

Die Aussichten einer primär teleologischen, unionsautonomen Auslegung werden hier zunächst durch Eigenarten der unionsrechtlichen Rechtsmethode getrübt. Es liegt in der Konsequenz der integrationspolitischen Grundnorm in Art. 3 EUV, die alle vertragsprägenden Freiheiten und Prinzipien überlagert,³⁸ dass diese Unionszielbestimmung auch auf die teleologische Auslegung von Unionsrecht abfährt. Im Mehrebenenensystem kommt es deswegen zu einer dichotomen Zweckabschichtung: Der Zweck des angeleglichen Gesetzes, sei es etwa ein Fiskal- oder ein Sozialzweck, ist mit dem Primärziel der Wirtschaftsintegration nicht gleich.³⁹ Das bedeutet: Für die maßgebende Teleologie stellt der EuGH bisweilen auf die integrationspolitischen Ziele des EU-Vertrags, aber auch auf deren Konkretisierungen durch die spezifischen Verordnungs- oder Richtlinienzwecke, nicht aber auf das nationale Recht ab.⁴⁰ Bspw. für den Begriff der „außergewöhnlichen Umstände“ (Art. 9 Abs. 3 GKKB-RLV)⁴¹ oder auch des „Wirtschaftsgut[s]“ (Art. 4 Abs. 13, 18 GKKB-RLV) käme es danach auf das allgemeine Ziel der Binnenmarktverwirklichung (Art. 26 AEUV) sowie auf die Schaffung geeigneter Rahmenbedingungen für eine teilharmonisierte Konzernbesteuerung an (Beseitigung steuerlicher Barrieren für grenzüberschreitende Tätigkeiten). Es ist nicht schwer zu erkennen, dass von hier aus kaum Aussagen zu ausfüllungsbedürftigen Begriffen im GKKB-RLV abzuleiten sind. Der schon erwähnte Begriff der „Lieferung von Gegenständen“, für den die Verfügungsmöglichkeit „wie ein

31 Skeptisch z.B. *Englisch*, StuW 2009, 3 (5); optimistischer dagegen *Bergmann*, StuW 2010, 246 (256); näher dazu demnächst *Florstedt* in FR.

32 Die ebenfalls als richterlicher Rechtsgrundsatz anerkannte, im Folgenden zurückgestellte Umgehungslehre, zu ihr vgl. *von Lackum*, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, 2009, S. 188 ff., steht hinter der Missbrauchslehre an Bedeutung zurück.

33 Die Entwicklung ist maßgeblich von *Tipke* beeinflusst, vgl. die Nachweise seiner Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1289. Nach dem Abbau der noch in § 1 StAnpG 1934 zum Programm erhobenen Distanzierung vom Zivilrecht und dessen Tilgung durch die Abgabenordnung herrscht dieser Kompromiss vor, vgl. nur *Englisch* in *Tipke/Lang* (FN 15), § 5 Rz. 70.

34 Vgl. statt aller nur *Grundmann*, Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch den Europäischen Gerichtshof, 1997, S. 394; *Roth*, *RabelsZ* 2011, 787 (801); *Höpfer/Rüthers*, *AcP* 2009, 1 (9).

35 St.Rspr., vgl. nur EuGH v. 16.5.2002 – Rs. C-63/00 – Schilling und Nehring, *Slg.* 2002, I-4483, Rz. 24; umfangreiche Aufarbeitung des Fallrechts bei *Seyz*, *Der effet utile* in der Rechtsprechung des EuGH, 2008, S. 94 ff.; insofern zu Parallelen im dt. Recht *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. III², 2012,

S. 1615.

36 Vgl. etwa EuGH v. 25.5.1993 – Rs. C-18/92 – Bally, *Slg.* 1993, I-2871, Rz. 11 ff. (zum Entgeltbegriff); EuGH v. 27.6.2013 (FN 20), Rz. 25 (zum Begriff „bösgläubig“); auch allgemein EuGH v. 17.7.2008 (FN 20), Rz. 42 f. (zu den Begriffen „sich aufhält“ und „ihren Wohnsitz hat“); ausführlich und mit zahlreichen Nachweisen *Schön*, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts*, 1993, S. 2 ff. mit Fazit auf S. 15.

37 Vgl. EuGH v. 8.2.1990 – Rs. C-320/88 – Staatssekretaris, *Slg.* 1990, I-285, Rz. 8 (auch erstes und letztes Zitat) zu Art. 5 I der (6.) RL 77/388/EWG (auch zweites Zitat).

38 Vgl. EuGH v. 4.4.1974 – Rs. 167/73 – Kommission/Französische Republik, *Slg.* 1974, 359, Rz. 17–23 (zu Art. 2 EWGV); *Ruffert* in *Calliess/Ruffert*, *EUV/AEUV*⁴, Art. 3 EUV Rz. 1.

39 Die Zwecke können divergieren, vgl. dazu mit Bsp. *Schön* (FN 36), S. 56.

40 Vgl. zu dieser Unterscheidung *Jansen*, *ZJS* 2011, 482 und ausführlich *Martens* (FN 19), S. 456 ff.; im Kontext bereits *Schön* (FN 36), S. 52.

41 Vgl. auch den Kompromissvorschlag zur GKKB, 14768/13 FISC 181, 2011/0058 (CNS) v. 14.10.2013 (für Streichung der Ausnahme in Art. 9 Abs. 3), ferner *Scheffler/Köstler*, *DStR* 2014, 664 (666).

Eigentümer“ maßgeblich ist, wurde vom EuGH in einem Leasingsachverhalt entsprechend *nicht* durch die abstrakten Zwecke der 6. RL (Erleichterung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit; Stärkung der Grundfreiheiten), *sondern* mithilfe externer Haltepunkte, und zwar dem internationalen Rechnungslegungsstandard IAS 17 *Leasingverhältnisse*, dahingehend konkretisiert, dass die Chancen und Risiken zu einem überwiegenden Teil übertragen wurden und die abgezinsten Summe der Leasingraten dem Verkehrswert des Gegenstands entspricht.⁴²

Es ist also alles andere als einfach, die unbestimmten Begriffe im Richtlinienentwurf autonom, „aus eigener Kraft“ der Richtlinie oder des Systems, zu bestimmen,⁴³ und es kann bezweifelt werden, dass dies dennoch gelingt. Beim mehrwertsteuerlichen Begriff des „Investitionsguts“ in Art. 17 der 2. RL⁴⁴ musste sich der EuGH etwa auf eine Kompetenzverteilung einlassen, indem er nur den einheitlichen Begriffskern vorgab, für die weitere Begriffskonturierung den Mitgliedstaaten aber einen „gewissen Ermessensspielraum“ überließ.⁴⁵ Im Nachhinein wird anhand der Richtlinienzwecke überprüft, ob die Mitgliedstaaten das ihnen eingeräumte Ermessen richtlinienkonform ausgeübt haben.⁴⁶ Es ist dann aber nicht abzuwenden, dass die mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen ihr eigenes Verständnis in der Ausübung ihres Ermessens zugrunde legen.⁴⁷

Dieses Problem ist nicht bei allen Begriffen des GKKB-RLV gleichermaßen virulent. Oft gibt es bereits unionsrechtliche Parallelbegriffe („Insolvenz“, „Fusion“, „Betriebsstätte“)⁴⁸ und auch diesbezügliche Rechtsprechung zur 6. RL („Lieferung“, „Umsatz“, „Dienstleistungen“)⁴⁹. Die Konturbildung jedoch gerade von zentralen Begriffen der Gewinnermittlung wird auf diesem Wege kaum gelingen.

b) Zivilrechtlich geprägte Sachverhalte

Ein weiteres mit dem Stichwort der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verbundenes Problem ist die Vor-

formung des unter den harmonisierten Begriff zu subsumierenden Tatbestands nach Maßgabe der nationalen Zivilrechte.⁵⁰ Die Vorherigkeit des Zivilrechts lässt sich am Beispiel der Gewinnrealisierung veranschaulichen: Wenn es, wie Art. 18 GKKB-RLV nahelegt, zum Gewinnausweis auf den „Anspruch“ auf Gegenleistung ankommt, dann wäre dieser für den jeweiligen Vertrag auf der Grundlage des nationalen Zivilrechts zu prüfen. Bei der Gewinnrealisierung von „Einkünften“ aufgrund eines Vertrags mit langer Laufzeit⁵¹ ist ebenfalls die Existenz eines Vertrags nach dem zugrunde liegenden nationalen Zivilrecht zu beurteilen.

Eine derartige „Verrechtlichungstendenz“ lässt sich im Übrigen auch bei den IFRS erkennen: So werden z.B. in dem kürzlich veröffentlichten Entwurf für ein neues Rahmenkonzept Vermögenswerte (*assets*) als wirtschaftliche Ressourcen (ausschließlich) in Form von Rechten (*rights*) definiert⁵² sowie in dem Entwurf für einen neuen Leasingstandard auf die Bilanzierung von vertraglichen Rechten und Pflichten (anstelle des Leasingobjekts) abgestellt.⁵³ Veranschaulichen lassen sich die Folgen anhand des neuen Standards zur Umsatzerfassung (IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*), der die Existenz eines Vertrags verlangt, d.h. einer Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die rechtlich durchsetzbare Ansprüche und Verpflichtungen entstehen lässt, und die Vertragsbeurteilung explizit an die jeweils zugrunde liegende Rechtsordnung bindet.⁵⁴

Problematisch im Hinblick auf die angestrebte Harmonisierung ist, dass die Erfüllung des streng formalrechtlichen Vertragskriteriums in unterschiedlichen Rechtssystemen an unterschiedliche Anforderungen geknüpft ist.⁵⁵ Die rechtliche Betrachtungsweise entspricht zwar in gewisser Weise auch dem wirtschaftlichen Ist, weil in der Tat in Abhängigkeit von der (unterschiedlichen) gerichtlichen Interpretation (gleicher) vertraglicher Gestaltungen die Risikoposition divergiert, Form und Substanz also Interdependenzen aufweisen. Sie führt aber bspw. dann zu einer unglei-

42 Vgl. EuGH v. 16.2.2012 – Rs. C-118/11 – Eon Aset Menidjunt OOD, ECLI:EU:C:2012:97, Rz. 40; hingegen soll nach *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 (2057) ein Rekurs auf die IAS/IFRS bei der teleologischen Auslegung der GKKB-Normen ausscheiden.

43 Erschwert wird diese Begriffsbildung durch die uneinheitliche Begriffsverwendung in den verschiedenen Sprachfassungen („asset“, „Vermögenswert“, „Wirtschaftsgut“), vgl. schon *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 (2057).

44 Zweite Richtlinie 67/228/EWG (zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern).

45 Vgl. EuGH v. 1.2.1977 – Rs. 51/76 – Nederlandse Ondernemingen, ECLI:EU:C:1977:12, Rz. 10/11, 17 f.; ähnlich EuGH v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Wollny, Slg. 2006, I-8297, Rz. 28, 42 für den Begriff „Betrag der Ausgaben“ in Art. 11 (6.) RL 77/388/EWG; die Richtlinie enthält danach nicht die notwendigen Angaben, „die für die einheitliche und präzise Bestimmung der Grundsätze für die Ermittlung des betreffenden Ausgabebetrags erforderlich sind“. Vgl. auch allgemein zu den negativen Harmonisierungsfolgen infolge der Aufgabenbegrenzung des EuGH *Hey*, StuW 2010, 301 (303).

46 Vgl. wie zuvor; zu Art. 13 (6.) RL 77/388/EWG EuGH v. 17.2.2005 – Rs. C-453/02 – Linneweber und Akritidis, Slg. 2005, I-1131, Rz. 34 ff.

47 Vgl. wie hier *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053 (2057); auch bei dem umsatzsteuerrechtlichen Begriff der Lieferung verbleiben bis heute erhebliche Zweifelsfragen; kritisch zum Stand der Harmonisierung insofern *Kahle/Lipp*, DStR 2013, 1205 (1210); v. *Streit/Korff*, UR 2008, 410 (421 f.).

48 Vgl. z.B. Art. 1 Insolvenzverfahrensverordnung (EU) 2015/848 („Insolvenz“); Art. 2 Buchstabe a der (Fusions-)Richtlinie 2009/133/EG („Fusion“); Art. 2 Buchstabe b (Mutter-Tochter-)Richtlinie 2011/96/EU („Betriebsstätte“).

49 Vgl. zu den Begriffen „Lieferung“ Art. 27, 96; „Umsatz“ Art. 12, 89, insb. 95, 96; „Dienstleistung“ Art. 22, 24, 29, 95, 96 GKKB-RLV sowie „Lieferung“ und „Umsatz“ in Art. 14 ff.; „Dienstleistungen“ Art. 24 ff. in der (Mehrwertsteuersystem-)Richtlinie 2006/112/EG.

50 Vgl. auch *Schön* (FN 36), S. 16.

51 Art. 24 Abs. 2 GKKB-RLV.

52 Vgl. IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting (ED/2015/3), 2015, Rz. 4.5 f.

53 Vgl. IASB, Leases (ED/2013/6), 2013; auch *Hommel/Winter/Zicke*, BB 2013, 1707 ff.

54 Gemäß IFRS 15.10 ist „[e]nforceability of the rights and obligations in a contract [...] a matter of law“.

55 Für Frankreich, Deutschland und Italien näher dargelegt von *Schulzke/Berger-Wallisser/Marchini*, Vanderbilt Journal of Transnational Law 2013, 515 (554 ff.).

chen Abbildung vergleichbarer wirtschaftlicher Sachverhalte, wenn Ansprüche und Verpflichtungen zwar (noch) nicht rechtlich durchsetzbar sind, es aber erkennbar der Wille der Vertragsparteien ist, den Vertrag „durchzuführen“, etwa weil ein ökonomischer Leistungsdruck besteht. Exemplarisch für die neuen IFRS-Umsatzerfassungsregeln folgern *Schulzke/Berger-Walliser/Marchini* aus einer „überflüssige[n] rechtliche[n] Komplexität“ (*superfluous legal complexity*) erhöhte Kosten bei der Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen, Risiken erlösbezogener Missverständnisse, Rechtsstreitigkeiten und regulatorische Normdurchsetzungsmaßnahmen.⁵⁶

Auch die EuGH-Rechtsprechung findet zwischen rechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine klare Linie. So hat sich bspw. der EuGH in der Sache *Town & County Factors Ltd* geweigert, die Vorherigkeit des britischen Privatrechts zu akzeptieren.⁵⁷ Die Begründung des Gerichtshofs lautete: „Würde man das Bestehen eines Rechtsverhältnisses [...] von der Durchsetzbarkeit der Verpflichtungen des Dienstleistenden abhängig machen, so würde dies [...] insofern die praktische Wirksamkeit der Sechsten Richtlinie beeinträchtigen, als diese Vorgehensweise zur Folge hätte, dass sich die unter diese Richtlinie fallenden Umsätze wegen der Unterschiede, die in dieser Hinsicht zwischen den verschiedenen Rechtsordnungen bestehen können, von einem Mitgliedstaat zum anderen unterscheiden könnten.“⁵⁸ In anderen Urteilen hingegen wird die Vorherigkeit zivilrechtlicher Sachverhaltsmomente akzeptiert.⁵⁹ Es kommt dann zu einer Arbeitsteilung, ganz ähnlich wie bei den unvollständig definierten Begriffen (näher unter II. 2 a)), wobei die Grenzziehung unionaler und einzelstaatlicher Begriffsbildung von Fall zu Fall divergiert.⁶⁰

3. Institutionelle Grenzen der unionsrechtlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die Methode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise setzt nach dem Gesagten erhebliche Konkretisierungen der Begriffe durch den EuGH voraus und es wird insofern auf die bekannten institutionellen Begrenzungen der Gerichtsverfassung verwiesen (Vorlageabhängigkeit, limitierter Prüfungsumfang, keine besondere Gerichtsbarkeit usw.).⁶¹ Die punktuellen Öffnungen im Vorschlag zugunsten von Durchführungsverordnungen der Kommission, etwa beim Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums“⁶², ändern an diesem Befund wenig.⁶³ Bis zur Einführung eines „erstinstanzlichen europäischen Steuergerichtshofs“⁶⁴, der Achse einer unionsweiten Vereinheitlichung der Regelungsdetails sein könnte,⁶⁵ wird man zu behelfsmäßigen Lösungen greifen müssen, etwa der Errichtung eines ständigen Ausschusses für Auslegungsdivergenzen⁶⁶ und Berichtspflichten der Mitgliedstaaten.⁶⁷ Man kann *Hüttemann* jedenfalls darin beipflichten, dass „es viele Jahre dauern [dürfte], bis sich zu den wesentlichen Auslegungsfragen ein europaweit einheitliches Verständnis herausgebildet hat“⁶⁸.

III. Die europäischen wirtschaftlichen Betrachtungsweisen im weiten Sinne

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne einer substanzorientierten Rechtsanwendungsmethode ist, wie gerade skizziert, im geschriebenen und richterlichen Unionsrecht vorgebildet und verankert; man kann insoweit von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im engen Sinne sprechen. Die Erfassung des wirtschaftlichen Ist lässt sich im Bereich der Bilan-

56 Vgl. *Schulzke/Berger-Walliser/Marchini*, *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 2013, 515 (518) (auch Zitat). Die Autoren beziehen sich in ihren Ausführungen auf den Standardentwurf ED/2011/6, der dem finalen Standard IFRS 15 voranging.

57 Vgl. EuGH v. 17.9.2002 – Rs. C-498/99 – *Town & County Factors Ltd*, Slg. 2002, I-7173 zu Art. 2 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 der (6.) RL 77/388/EWG.

58 Es ging um eine auf Spielscheinen abgedruckte Klausel, nach der ein Wettbüro im Rahmen eines Ratespiels keine Leistungspflicht, sondern „nur“ eine „Ehrenschild“ eingeehe. Es war darüber zu befinden, ob in Ermangelung eines rechtsförmig durchsetzbaren Anspruches noch von einer Dienstleistung i.S.d. (6.) RL auszugehen ist, die auf eine „Verbindlichkeit“ zurückgeht, EuGH v. 17.9.2002 (FN 57), Rz. 21 und dem folgend Generalanwalt Léger, Schlussanträge vom 29.9.2005 – Rs. C-210/04 – *FCE Bank*, Slg. 2006, I-2803, Rz. 37.

59 Die Vorherigkeit „zwingender gesetzlicher Vorschriften“ wird bei der Bemessung der Gegenleistung bspw. akzeptiert in EuGH v. 19.7.2012 – Rs. C-377/11 – *International Bingo Technology*, ECLI:EU:C:2012:503, Rz. 28 f.; vgl. ausführlich mit weiteren Beispielen *Schön* (FN 36), S. 67 ff. Vgl. zu dem Urteil i.S. GIMLE, unten III. 3.

60 Entbehrlich erscheint der Topos wirtschaftliche Betrachtungsweise, wo es der Sache nach um schlichte Rechtsfortbildung geht, vgl. *Schenke*, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, 2007, S. 130. Hierher gehört z.B. EuGH v.

17.10.2002 – Rs. C-339/99 – *ESTAG*, Slg. 2002, I-8837, wenn bei dem Begriff der „Einlage jeder Art“ in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 69/335/EWG auch Leistungen an dem Gesellschafter nahestehende Dritte in „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ (Rz. 45 ff.) subsumiert werden.

61 Im Kontext *Hüttemann*, *DStZ* 2011, 507 (513); allgemein zu diesen Grenzen statt vieler *Hey*, *StuW* 2010, 301 (302 f.).

62 Art. 34 GKKB-RLV.

63 Vgl. dazu *Hüttemann*, *DStZ* 2011, 507 (511 f.).

64 Zur Rolle des EuGH als „letztinstanzliches europäisches Steuergericht“ *Birkenfeld*, *StuW* 1998, 55 (73) (auch Zitat); vgl. auch *Hey*, *StuW* 2010, 301 (302 f.).

65 *Schön* hat bereits 2004 darauf hingewiesen, dass die drohende Zersplitterung eine unionsweit einheitliche Auslegungskompetenz verlangt, vgl. *European Taxation*, 2004, 426 (429); dem folgend *Herzig/Kuhr*, *DB* 2011, 2053 (2057).

66 Vgl. *Czakert* in *Schön/Schreiber/Spengel* (FN 3), S. 150 (163 f.); *Herrera/Montero* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (FN 10), S. 1069 (1088). Eine derartige Schiedsstelle wurde bereits im Rahmen der Arbeitsgruppe am 13.11.2007 angeordnet, vgl. CCCTB/WP/061.

67 Vgl. Europäische Kommission, Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung C(2012) 8806 final, S. 6; zum Austausch von Informationen zwischen den Mitgliedstaaten *Márquez/Herrera* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (FN 10), S. 1047 (1060 f.).

68 *Hüttemann*, *DStZ* 2011, 507 (513); zustimmend *Kahle/Lipp*, *DStR* 2013, 1205 (1206); *Kahle/Schulz*, *FR* 2013, 49 (51).

zierung auf diese enge Sichtweise jedoch nicht reduzieren: Vielmehr sind – nicht zuletzt im unionsrechtlichen Bilanzrecht der IFRS – weitere „Spielarten“ der wirtschaftlichen Betrachtung erkennbar, die einen Zugriff auf die Problemlösung gewähren, der zwar durchaus funktional äquivalent mit der engen Sichtweise sein kann, aber zumindest nicht zwingend identisch ist. Diese „Spielarten“ der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bilden aus interdisziplinärer Sicht einen „methodischen Vorrat“ der Berücksichtigung wirtschaftlicher Substanz bei der Bilanzierung, der sinnvollerweise auf dem Wege hin zu einer harmonisierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage einbezogen und normativ bewertet werden sollte; man kann insofern von einer europäischen wirtschaftlichen Betrachtungsweise im weiten Sinne sprechen.

1. True and Fair View als Korrektornorm für nicht substanzbezogene Inhalte

Bereits die Zielnorm der EU-Bilanzrichtlinie, der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften habe „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage [...] zu vermitteln“⁶⁹ (sog. Grundsatz der Bilanzwahrheit bzw. *true and fair view*), kann als Ausdruck einer übergeordneten wirtschaftlichen Betrachtungsweise verstanden werden.

Sie entfaltet ihre Wirkung nicht nur als zentrales Auslegungsleitbild bei der zweckorientierten Interpretation von Einzelvorschriften,⁷⁰ sondern auch durch das (Korrektur-)Erfordernis, bei in Einblichungsverzerrungen resultierender Anwendung der Einzelvorschriften zusätzliche (erläuternde) Angaben (über das tatsächliche wirtschaftliche Ist) im Anhang zu machen⁷¹ bzw. in Ausnahmefällen gar von Einzelvorschriften der Richtlinie abzuweichen, um die „tatsächlichen“ (wirtschaftlichen) Verhältnisse getreu darstellen zu können.⁷²

Problematisch an dieser Art der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist, dass die so zu verstehende „Rechtsfigur“ des *true and fair view* selbst auslegungsbedürftig ist, sich in der Vergangenheit kein europaweit einheitliches Verständnis herausbilden konnte und die Umsetzungen in nationales Bilanzrecht der Mitgliedstaaten entsprechend der nationalen Vorprägungen höchst unterschiedlich vorgenommen wurde.⁷³ Ähnliches gilt im Übrigen auch für die konzeptionell vergleichbare IFRS-Generalnorm der *fair presentation* (IAS 1.15), bei deren Auslegung sogar explizit die

im entsprechenden Rechtskreis „geltenden [gesetzlichen] Rahmenbedingungen“ zu berücksichtigen sind (IAS 1.19 i.V.m. BC28).⁷⁴ Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise müsste die Abweichungsfunktion des *true and fair view* – wie etwa in Großbritannien gehandhabt⁷⁵ – weit ausgelegt werden. Mit der vermeintlich besseren Abbildung der wirtschaftlichen Lage gehen aber massive Ermessensspielräume und Missbrauchspotentiale einher,⁷⁶ die einer einheitlichen Auslegung und Anwendung der Richtlinienvorschriften sowie dem strengen steuerlichen Objektivierungsgebot entgegenstehen. So ist es kaum verwunderlich, dass der EuGH in den einschlägigen Urteilen den *true and fair view* stets streng im Lichte der Einzelnormen auslegte⁷⁷ und der Anwendungsbereich des sog. *override* im Zuge der neuen EU-Bilanzrichtlinie eingeschränkt wurde.⁷⁸ Für die GKKB ist die Übernahme einer solch weitreichenden und auslegungsbedürftigen Generalnorm im Hinblick auf die angestrebte Harmonisierung daher kaum empfehlenswert.

2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise qua Ausübung sachverständigen Ermessens durch den Bilanzierenden

Einen anderen, aber funktional durchaus vergleichbaren Ansatz wählen die IFRS mit der erklärten Hinwendung zu einem prinzipienbasierten (*principles-based*) Regelwerk.⁷⁹ Die Leitidee dieses Regulierungsansatzes ist es, dass die Rechnungslegungsstandards auf allgemeinen Prinzipien gründen, auf detaillierte Regeln weitgehend verzichtet wird und die Konkretisierung für spezifische Sachverhalte dem sachverständigen Ermessen (*professional judgement*) der Bilanzierenden überlassen bleibt.⁸⁰ Ansätze für eine solche Methode finden sich auch im GKKB-RLV wieder: Bspw. kann nach Art. 24 Abs. 1 der Fertigstellungsgrad bei langfristigen Verträgen für Zwecke der Teilgewinnrealisierung „anhand einer sachkundigen Bewertung des Leistungsfortschritts am Ende des Steuerjahres festgestellt [werden]“.

Hierin kann eine Ausbildung der substanzorientierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise gesehen werden, denn dieser Ansatz fußt auf der Annahme, die Geschäftsführung wisse am besten, was die ökonomische Substanz der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle sei und daher auch, wie man diese bilanzieren sollte: Dies wird, gerade in Großbritannien, aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht als erheblicher Vorteil

69 Art. 4 Abs. 3 S. 1 der (Bilanz-)Richtlinie 2013/34/EU.

70 Vgl. *Glaser/Hachmeister*, DB 2015, 565 (566); *Beisse*, DStZ 1998, 310 (315); *Ballwieser*, BB 1985, 1034 (1035).

71 Vgl. Art. 4 Abs. 3 S. 2 der (Bilanz-)Richtlinie 2013/34/EU.

72 Vgl. Art. 4 Abs. 4 der (Bilanz-)Richtlinie 2013/34/EU; zu den Funktionen *Fresl*, Die Europäisierung des deutschen Bilanzrechts, 2000, S. 109–111.

73 Vgl. *Najderek*, Harmonisierung des europäischen Bilanzrechts, 2009, S. 53; *Alexander*, European Accounting Review 1993, 59 ff.; *Ordeltjeide*, European Accounting Review 1993, 81 ff.; *Wüstemann/Kierzek*, Accounting in Europe 2006, 91 ff.

74 Vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, S. 324.

75 Vgl. zu Einzelheiten *Alexander*, European Accounting Re-

view 1993, 59 (61 f., 69–72); Financial Reporting Council, True and Fair, 2004, S. 3.

76 Vgl. *Moxter* (FN 74), S. 323–326.

77 Vgl. insb. EuGH v. 27.6.1996 – Rs. C-234/94 – Tomberger, Slg. 1996, I – 3145, Rz. 18; EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-322/12 – GIMLE, ECLI:EU:C:2013:632, Rz. 32.

78 Vgl. *Jessen/Haaker*, DB 2013, 1617 (1619).

79 Vgl. etwa der ehemalige Chairman des IASB *Tweedie*, Journal of Applied Research in Accounting and Finance 2007, 3 (4).

80 Vgl. SEC, Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System, 2003, Rz. I.C.; *Wüstemann/Wüstemann*, Abacus 2010, 1 (14 f.).

und als sachlogisch sinnvoll bewertet – und insofern auch verteidigt.⁸¹ Die formale Vergleichbarkeit, bei der unterschiedliche ökonomische Sachverhalte einheitlich bilanziell abgebildet werden – als Beispiel sei etwa die planmäßige Abschreibung über eine festgelegte Nutzungsdauer zu nennen –, wird wegen der fehlenden Relevanz der vermittelten Informationen abgelehnt (*pseudo-comparability*); im Vordergrund soll vielmehr die materielle Vergleichbarkeit finanzieller Informationen stehen, die eben nur mittels einer gewissen Flexibilität des Bilanzierenden bei der Normanwendung erreichbar ist.⁸²

Veranschaulichen lässt sich diese Prinzipienorientierung der IFRS etwa anhand der Leasingbilanzierung, die „eher von dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung [abhängt] als von einer bestimmten formalen Vertragsform“ (IAS 17.10). So ist nach IAS 17.8 das Leasingobjekt dann dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn das Leasingverhältnis „im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt“. Auch wenn IAS 17 weitere (beispielhafte) Konkretisierungen bei der Bewertung des Gesamtbilds der Verhältnisse anführt, ist es doch insbesondere der Bilanzierende selbst, der hier sein sachverständiges Ermessen auszuüben hat.⁸³ Als prinzipienorientiert ist innerhalb des GKKB-RLV ebenfalls die Definition des wirtschaftlichen Eigentümers in Art. 4 Abs. 20 zu beurteilen, die auf das Halte-, Gebrauchs- und Verfügungsrecht sowie das Tragen des Verlust- und Zerstörungsrisikos abstellt.⁸⁴

Weiterer Ausdruck dieser Spielart wirtschaftlicher Betrachtung ist aber insbesondere die Methodik der Lückenschließung und Auslegung unbestimmter Begriffe innerhalb der IFRS: So wird in IAS 8 *Rechnungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* bestimmt, dass „[b]eim Fehlen eines IFRS, der ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall“ zutrifft, „das Management darüber zu entscheiden“ hat, „welche Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und anzuwenden ist“ (IAS 8.10). Bei der Ermessensausübung ist u.a. darauf zu achten, dass der „wirtschaftliche[.] Gehalt von Geschäftsvorfällen [...] und nicht nur deren rechtliche Form“ widerspiegelt wird (IAS 8.10(b)(ii)).⁸⁵

Diese auf das sachverständige Ermessen des Bilanzierenden abstellende Form der wirtschaftlichen Betrachtungsweise birgt naturgemäß die Gefahr der Vagheit⁸⁶ und des subjektiven Ermessens.⁸⁷ Auch sind unterschiedliche Ermessensausübungen in vergleichbaren Sachverhalten bereits im „System“ angelegt.⁸⁸

und wegen der fehlenden Objektivierung unvermeidlich. Die aufgezeigte „weit gehende [...] Subjektivierung der Bilanzierungspraxis“⁸⁹, die im Übrigen im bilanzsteuerlichen Schrifttum als einer der Haupteinwände gegen die in Art. 24 GKKB-RLV vorgeschlagene Gewinnrealisierung nach Maßgabe des Leistungsfortschritts bei langfristigen (Werk-)Verträgen geltend gemacht wird,⁹⁰ ist mit dem steuerlichen Vergleichbarkeits- und Objektivierungserfordernis kaum vereinbar.

3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Bilanzrechtsmethode

In der neuen EU-Bilanzrichtlinie wurde nunmehr explizit die wirtschaftliche Betrachtungsweise als allgemeiner Grundsatz für die Rechnungslegung kodifiziert: Demnach werden „Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz [...] unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts [(*substance*)] des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung bilanziert und dargestellt.“⁹¹

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in diesem engeren Sinne war auch schon vor Verabschiedung der EU-Bilanzrichtlinie im deutschen Handels- und Steuerbilanzrecht als Ausdruck der teleologischen Gesetzesanwendung⁹² zentral im Rahmen der GoB-Ermittlung.⁹³ Sie erlaubt in dieser Spielart eine Korrektur solcher formalrechtlicher Gestaltungen, die den wirtschaftlichen Inhalt für Zwecke der Gewinnermittlung verfehlen (bspw. Verdrängung des zivilrechtlichen durch den wirtschaftlichen Eigentümer bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern sowie der rechtlichen durch die wirtschaftliche Erfüllung bei der Gewinnrealisierung). Mit dieser Ablösung vom (rein) „vorherigen“ Zivilrecht führt sie zu von der nationalen Zivilrechtsordnung „unabhängigeren“ Bilanzinhalten.

Aus einer bilanzrechtlichen Sicht ist der Nutzen dieser Spielart der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf mehrfache Weise begrenzt. Eine erste Grenze findet sich in den national unterschiedlichen Verständnissen des geforderten „wirtschaftlichen Gehalts“ und dem Verhältnis zur rechtlichen Form wieder.⁹⁴ Während im deutschen Bilanzrecht dem Zivilrecht grundsätzlich die „Vorherigkeit“ eingeräumt wird, impliziert nach angelsächsischem Verständnis bereits der Begriff *substance over form* – der aus Sicht der Rechnungslegungsliteratur den Begriff der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vermutlich am besten übersetzt – eine gewisse Dominanz des wirtschaftlichen Ge-

81 Vgl. *Alexander/Jermakowicz*, Abacus 2006, 132 (150); AAA FASC, Accounting Horizons 2003, 74 (76).

82 Vgl. IFRS-RK.QC23; auch *Alexander/Jermakowicz*, Abacus 2006, 132 (150).

83 Vgl. etwa *Mintz*, CPA Journal 2011, January, 1 (2).

84 Gemäß Begründungserwägung 24 des GKKB-RLV soll die Kommission mit der Konkretisierung des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums für Leasingverhältnisse beauftragt werden.

85 Vgl. zu Einzelheiten *Wüstemann/Wüstemann* in *Canaris/Habersack/Schäfer*, Staub Großkomm/HGB, Bd. 6⁵, 2011, S. 624 ff., m.w.N.

86 Vgl. etwa *Nobes*, Accounting Horizons 2005, 25 (27) zur Leasingbilanzierung.

87 Vgl. etwa IASB, Discussion Paper „Leases – Preliminary View“ (DP/2009/1), 2009, Rz. 1.13.

88 Vgl. *Dickey/Scanlon*, Insights 2006, February, 13.

89 *Schön*, BB 2004, 763 (766), m.w.N.

90 Vgl. zu den GoB *Clemm* in *Ruppe*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, DStJG, 1981, S. 117 (127 f.); zu den IFRS *Moxter*, ZVglRWiss 2004, 268 (278 f.).

91 Art. 6 Abs. 1 Buchstabe h der (Bilanz-)Richtlinie 2013/34/EU.

92 Vgl. *Beisse*, StuW 1984, 1 (12).

93 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2014, 2731 (2732); *Hennrichs*, WPg 2015, 315 (319).

94 Vgl. *Alexander*, Financial Reporting 2015, 5 (17).

halts über die rechtliche Form („economic substance rather than legal form“⁹⁵).⁹⁶ In diesem Sinne beschreiben *Alexander/Eberhartinger* Jahresabschlüsse, die nach dem „classic Anglo-Saxon approach“ aufgestellt wurden, als „fundamentally economic and not legal documents“.⁹⁷ Nur vor dem Hintergrund dieses Unterschieds ist das alleinige Abstellen auf die „Substanz“ und das Fehlen des Bezugs zur „Form“ (letzteres wurde etwa vom Europäischen Parlament sowie dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung gefordert) in der Formulierung der neuen EU-Bilanzrichtlinie zu verstehen:⁹⁸ „Die Richtlinie verlangt nur die Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts [...], nicht aber eine von der rechtlichen Struktur abgehobene allein wirtschaftliche Beurteilung.“⁹⁹ Auch das erst im Zuge der Richtlinienendfassung eingeführte Mitgliedstaatenwahlrecht, Unternehmen von der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszunehmen,¹⁰⁰ muss als Ausdruck eines fehlenden einheitlichen Begriffs- bzw. Methodenverständnisses gewertet werden.

Eine weitere Grenze folgt aus der Tatsache, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise in angelsächsisch geprägten Ländern, wie Großbritannien, Ausfluss des *true and fair view* ist, die teleologische Auslegungsmethode hingegen etwa in der britischen Rechnungslegung keine Anwendung findet, weil diese überwiegend in privaten (berufständischen) Standardsetzungsprozessen entwickelt wird.¹⁰¹ Man mag dem entgegenhalten, dass ein einheitlicher Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im geschilderten Sinne bereits durch die unionsrechtliche Anwendungsmethode europaweit zur Anwendung kommen müsste. Dies ist aber im Bereich der Rechnungslegung ganz offenbar gegenwärtig nicht der Fall, obwohl es sich bei der IFRS-Anwendung innerhalb der EU aufgrund des Endorsement-Verfahrens ebenfalls um Europarecht handelt.¹⁰²

Auch die bereits aufgezeigte Verrechtlichungstendenz begrenzt die (zukünftige) Rolle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise innerhalb der IFRS: Im überarbeiteten IFRS-Rahmenkonzept (2010) findet der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine explizite Erwähnung mehr, nach neusten Plänen des IASB soll er nun aber doch – auf Wunsch der Anwender – als Bestandteil des Grundsatzes der getreuen Darstellung wieder aufgenommen werden: „A faithful representation provides information about the substance of an economic phenomenon instead of merely providing information about its legal form.“¹⁰³

Eine letzte Begrenzung folgt aus einer gewissen „Restvorherigkeit“ des Zivilrechts. Da etwa innerhalb

des GoB-Systems (und so auch in wesentlichen Teilen bei den IFRS) das Zivilrecht Anknüpfungspunkt bei der Normanwendung ist, müssen zu bilanzierende Sachverhalte zunächst auf ihre formalrechtliche Gestaltung hin untersucht werden. Schon bei der rechtlichen Qualifizierung ist jedoch nicht allein auf die „formal-rechtliche[.] Einkleidung“ bzw. „die von den Parteien gegebene Bezeichnung ihrer Rechtsbeziehung“ abzustellen, sondern vielmehr auf den „tatsächlich gewollten Inhalt“.¹⁰⁴ Dies folgt aus deutscher Sichtweise aus der Tatsache, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise „als Anwendungsform der heute herrschenden teleologischen Richtung der Rechtswissenschaft und -praxis“ auch bei zivilrechtlichen Auslegungsfragen vom BGH praktiziert wird.¹⁰⁵ So kommt es etwa im Rahmen der Bestimmung des Gewinnrealisierungszeitpunkts für die Frage, ob ein Kauf- oder Werkvertrag vorliegt (bspw. bei der Veräußerung zu erstellender Eigentumswohnungen), nicht auf die Vertragsbezeichnung an; entscheidend ist nach ständiger BGH-Rechtsprechung vielmehr die vertragliche Risikosituation und Schutzbedürftigkeit des Gläubigers, denen bei Werkverträgen durch das zusätzliche Erfordernis der Abnahme Rechnung getragen wird.¹⁰⁶ Bei Zugrundelegung dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise in dem sog. GIMLE-Fall, in dem ein Alleingesellschafter „seiner“ Aktiengesellschaft eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Preis verkaufte und die Aktiengesellschaft diese Beteiligung wenig später an einen externen Dritten zu einem um ein Vielfaches höheren Preis weiterveräußerte,¹⁰⁷ hätte der EuGH den Sachverhalt nicht – wie formal bezeichnet – als Kaufvertrag, sondern als teilweise „*gesellschaftlich veranlasste Zuwendung*“, werten müssen, mit entsprechend anderen bilanziellen Konsequenzen.¹⁰⁸ In der Theorie besteht also gar kein Widerspruch zwischen „Form“ und „Substanz“, weil „auch die Zivilrechtslehre und -praxis ‚wirtschaftlich‘ denkt“^{109,110}; aber die bilanzrechtlichen Erfahrungen zeigen, dass leicht das genaue Gegenteil, also ein Zustand der erheblichen Deharmonisierung, durch nicht einheitliche Zivilrechtsanwendung die Folge sein kann.

4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise als geschäftsmodell-geleitete Alternative zu einer rechtlich geprägten Sichtweise

Weitere aus der internationalen Rechnungslegung bekannte Spielarten einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im weiten Sinne sind der *management approach* und der *business-model approach*, die, dadurch

95 *Alexander*, Financial Reporting 2015, 5 (17).

96 Vgl. zum Unterschied der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und *substance over form* *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, BB 2014, 2731 (2732).

97 *Alexander/Eberhartinger*, European Accounting Review 2009, 571 (575) (beide Zitate).

98 Vgl. zu den Nachweisen *Alexander*, Financial Reporting 2015, 5 (18).

99 *Schulze-Osterloh*, BB 2015, Heft 7, Die Erste Seite.

100 Vgl. Art. 6 Abs. 3 der (Bilanz-)Richtlinie 2013/34/EU.

101 Vgl. *Alexander/Eberhartinger*, European Accounting Review 2009, 571 (575).

102 Vgl. *Alexander/Eberhartinger*, European Accounting Review 2009, 571 (575 f.).

103 Vgl. IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting (ED/2015/3), 2015, Rz. 2.14 (auch Zitat) i.V.m. BC2.18 f.

104 Vgl. *Hennrichs*, WPg 2015, 315 (319), m.w.N. (auch Zitate).

105 Vgl. *Beisse*, BB 1980, 637 (643) (auch Zitat).

106 Vgl. BGH v. 26.4.2007 – VII ZR 210/05, NZM 2007, 519 (520) m.w.N.; auch *Wüstemann*, WPg 2010, 1194 (1196).

107 Vgl. EuGH v. 3.10.2013 (FN 77), Rz. 13.

108 Vgl. *Hennrichs*, WPg 2015, 315 (319) (auch Zitat); *Hoffmann*, StuB 2014, 277 (277 f.); *Schulze-Osterloh*, NZG 2014, 1 (2 ff.).

109 *Beisse*, BB 1980, 637 (644).

110 Vgl. *Schön*, ZHR 2014, 373 (385); *Hennrichs*, WPg 2015, 315 (319).

verwandt, beide unmittelbar auf die Erfassung der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Sachverhalte abstellen und sich dabei von ihrer rechtlichen Fassung fast völlig lösen; sie basieren nicht auf den nationalen Zivilrechtsordnungen (im Sinne einer „Vorherigkeit“ etc.), sind aber dennoch mit Objektivierungsanforderungen vereinbar.

Beim *management approach* werden für die externe Rechnungslegung – mit Konsequenzen für Ansatz und Bewertung – „Informationen aus dem Internen für das Externe“ verwendet.¹¹¹ Weber verweist – in gleicher Begriffsbestimmung – zudem auch auf die entsprechenden „Regelungslücken, Inkonsistenzen und Mehrdeutigkeiten“ sowie die Notwendigkeit einer Lückenschließung gem. o.a. IAS 8.10–12.¹¹² „Der *management approach* ist dadurch gekennzeichnet, dass die für die Offenlegung herangezogenen Methoden und Bewertungsansätze grundsätzlich auf den in der internen Steuerung verwendeten Größen basieren“¹¹³. Es handelt sich aus Sicht des internen Rechnungswesens in gewisser Weise um eine „Zweitverwendung“ von Controlling-Informationen für die externe Rechnungslegung¹¹⁴, die Darstellung der wirtschaftlichen Lage erfolgt „through the management’s eyes“¹¹⁵.

Als ein besonders relevanter Anwendungsfall im Bereich der Gewinnermittlung kann der Nutzungswert als Verlustmaßstab im Rahmen des Wertminderungstests nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (z.B. für die außerplanmäßige Abschreibung von immateriellem Anlagevermögen inkl. dem Geschäftswert) angeführt werden: Für die notwendige Ermittlung der Cashflows ist grundsätzlich abzustellen auf interne Planungsrechnungen, die „auf den jüngsten vom Management genehmigten Finanzplänen/Vorhersagen aufbauen“ (IAS 36.33(b)).¹¹⁶ Im Bereich der Gewinnrealisierung nach der Leistungsfortschrittsmethode, die gem. Art. 24 GKKB-RLV für Verträge mit langer Laufzeit gelten soll, wird sowohl in den Anwendungsvoraussetzungen als auch in der gewinnwirksamen Schätzung des Leistungsfortschritts auf interne Schätzungen abgestellt.¹¹⁷ In Perspektive weisen *Weißberger/Maier* den *management approach* im Rahmen der geltenden IFRS für zahlreiche Fragen der Gewinnermittlung (Ansatz und Bewertung) nach.¹¹⁸

Die in der Sache verwandte, aber jüngere und in gewisser Weise auch konsequentere Variante des nicht rechtsvermittelten Abziels auf das wirtschaftliche Ist stellt der *business-model approach* dar, der tatsächliche Geschäftsmodelle als Ausgangspunkt der Würdigung von Bilanzierungssachverhalten nimmt. Er wurde erstmals explizit im IFRS 9 *Finanzinstrumente* verwendet, der bestimmt, dass ein finanzieller Vermögenswert dann mit fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten ist, wenn er „within a business model whose objective is to hold financial assets in order to collect contractual cash flows“ (IFRS 9.4.1.2(a)) gehalten wird.¹¹⁹ In den Begründungserwägungen verweist der Board darauf, dass dies nicht gleichbedeutend sei mit einem (diskretionären) Wahlrecht entsprechend einer sich möglicherweise wandelnden Management-Intention: „The IASB noted that an entity’s business model does not relate to a choice (ie it is not a voluntary designation) but instead it is a matter of fact that can be observed by the way an entity is managed and information is provided to its management.“¹²⁰ In einer jüngeren Änderung führte IAS 12 *Ertragsteuern* ebenfalls den Begriff *business model* ein (IAS 12.51C); auch hier will der Board dies ausdrücklich nicht als der bloßen Motive des Managements folgendes Konzept verstanden wissen (IAS 12.BC23). Es überzeugt, diesen Ansatz der Sache nach, aber auch implizit bereits in wichtigen, die Gewinnermittlung betreffenden geltenden IFRS verankert zu sehen.¹²¹ Man denke nur an die Bilanzierung schwebender Geschäfte gem. IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*: Ein Vertrag zum Erhalt einer Kohle-Lieferung führt bei einem Energieproduzenten zum Nichtansatz des schwebenden Geschäfts, bei einem Rohstoffhändler aber zum Ansatz eines Finanzinstruments (IAS 39.5).¹²²

Die Einführung eines auf Vergleichbarkeit des wirtschaftlichen Ist, auf zugrunde liegende tatsächliche Geschäftsmodelle, auf Management-Absichten und auf Objektivierung qua „matter of fact“ (IFRS 9.BC4.20) ausgerichteten Business-Model-Ansatzes hat international zu einer auch methodengetriebenen Diskussion seitens der *standard setter* (ICAEW¹²³ und gebündelt bei der EFRAG¹²⁴) wie auch der Wissenschaft¹²⁵ geführt, ohne dass diese Perspektivverschie-

111 Vgl. *Benecke*, Internationale Rechnungslegung und Management Approach, 2000, S. 55 (auch Zitat).

112 Vgl. *Weber*, KoR 2012, 74 (Teil I) und 135 (Teil II) (Zitat auf S. 145).

113 *Weber*, KoR 2012, 74 (80).

114 *Velte*, ZP 2008, 133.

115 *Velte*, ZP 2008, 133; vgl. auch *Martin*, CA magazine 1997, 29.

116 Vgl. *Kirsch/Koelen/Köhling*, KoR 2010, 201 ff.

117 Vgl. bspw. IAS 11.29 zu Anwendungsvoraussetzungen und IAS 11.30 zur Schätzung des Fertigstellungsgrads.

118 Im Einzelnen werden bei *Weißberger/Maier*, DB 2006, 2077 ff. Anwendungsfelder bei Ansatz und Bewertung in den Standards IAS 11, IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 39 und IFRS 3 gesehen.

119 Es gibt noch ein zweites Kriterium (im IFRS 9.4.1.2(b)). Auch der jüngere IFRS 9.4.1.2A(a) greift das „business model“ auf.

120 IFRS 9.BC4.20 (Hervorh. durch Verf.); vgl. insb. IFRS 9.BC4.15–21.

121 EFRAG (The role of the business model in financial statements, Research paper, 2013) diskutiert etwa unter dem

Aspekt der impliziten Verwendung insb. IAS 2 (Abgrenzung gegenüber IAS 16 sowie Ausnahme beim Niederstwertprinzip), IAS 17, IAS 39, IAS 40, IFRIC 13, IFRS 8. Auch IAS 37 (Rückstellungen für Restrukturierungen) könnte angeführt werden.

122 Vgl. zu diesem Bsp. EFRAG (FN 121), S. 18.

123 Vgl. ICAEW, Business models in accounting: The theory of the firm and financial reporting, 2010.

124 Vgl. EFRAG, The role of the business model in financial reporting, Bulletin 2013; EFRAG (FN 121).

125 Vgl. zum Begriff *Bellman/Clark/Malcolm/Craft/Ricciardi*, Operations Research 1957, 469 ff. und den Literaturüberblick bei EFRAG (FN 121), S. 85–90; mit Bezug auf Rechnungslegung insb. *Penman*, Accounting and Business Research 2007, 33 ff.; *Leisenring/Linsmeier/Schipper/Trott*, Accounting and Business Research 2012, 329 ff.; *Brougham*, Accounting and Business Research 2012, 345 ff.; *Page*, Journal of Management and Governance 2014, 683 ff.; *Singleton-Green*, Journal of Management and Governance 2014, 697 ff.; *Ronen*, Journal of Management and Governance 2014, 707 ff.

bung hinsichtlich harmonisierter internationaler Bilanzierung auch im deutschen Schrifttum Niederschlag gefunden hätte (i.S.v. über die Verwendung im IFRS 9 hinaus). Dies ist auch deshalb unbefriedigend, weil die EFRAG im Jahre 2013 festgehalten hat, dass der französische (ANC), der deutsche (ASCG/DRSC), der italienische (OIC) und der britische (UK FRC) *standard setter* diesen Weg als für die IFRS sinnvoll ansehen.¹²⁶ Und schließlich ist auch festzustellen, dass sowohl der *management approach* als auch zumindest der implizite *business-model approach* durch das Endorsement der entsprechenden IFRS bereits EU-Recht darstellen und – bspw. in Art. 22, 23 und der Sache nach auch in Art. 28 – in dem GKKB-RLV Niederschlag gefunden haben.

Hinsichtlich der Würdigung dieser Spielart wirtschaftlicher Betrachtungsweise, die unmittelbar auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten abstellt, ist sicherlich aus Sicht einer europäischen Steuerbilanzrechtsordnung bezüglich der notwendigen Gewichtung des Objektivierungsprinzips relevant, ob tatsächlich der geschäftsmodell-getriebene Ansatz und die auf die Management-Intention abstellende Perspektive im Wesentlichen eins sind, wie etwa *Leisenring et al.* argumentieren („business model and management intent capture the same idea, at least for purposes of financial reporting“¹²⁷), oder ob, wie der IASB ausführt, es sich beim zugrunde zu legenden *business model* jeweils um „a matter of fact“ handelt, das auch entsprechend festgestellt werden kann (IFRS 9.BC4.20). Hinsichtlich des *management approach* stellt *Wagenhofer* zudem in genereller Hinsicht heraus, dass „die externe Überprüfbarkeit der berichteten Informationen hoch“ sei, weil „der Abschlussprüfer [...] nur zu prüfen“ brauche, „ob die Daten mit denen des internen Reporting übereinstimmen“,¹²⁸ auch wenn dies sicherlich nur eine Facette des Problems beleuchtet. Man wird, z.B. im Rahmen von Sicherungsgeschäften (*hedge accounting*), auch nicht auf eine entsprechende Sichtweise schlechterdings verzichten können, weil schwer vorstellbar ist, wie Sicherungszusammenhänge (mit entsprechender Gewinn- und Verlustwirkung) unabhängig von Sicherungsabsichten und Geschäftsmodellen sinnvoll zu bestimmen wären. Und für Fragen der Zurechnung, etwa von Gesellschafteranteilen, wäre *de lege ferenda* ein Zurechnungskriterium in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, das auf *management intent* und zugrunde liegende Geschäftsmodelle abstellt, durchaus eine konsequente und überlegenswerte Alternative zur Rechtsfigur des wirtschaftlichen Eigentums.¹²⁹

Es handelte sich, so gesehen, dann auch um eine „Objektivierung durch Subjektivierung“: Qua Motiv bzw. Absicht in der Variante des *management intent*, qua wirtschaftlich feststellbarem Ist in der Variante des *business model*.

Aus Sicht einer auf die (vergleichbare) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abstellenden europäischen Bilanzsteuerrechtsordnung ist bei dieser Spielart wirtschaftlicher Betrachtungsweise besonders bemerkenswert, dass sie einen methodischen Vorrat an weitgehend *rechtsunabhängigen* Ansätzen der Erfassung des wirtschaftlichen Ist und seiner Objektivierung darstellt, gerade auch im Rahmen der Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe. Lehnte man eine entsprechende Verankerung und Verwendung pauschal ab, würden, wie gezeigt, überdies die (vielen Vorschlägen des GKKB-RLV zugrunde liegenden) IFRS auch in der Perspektive kein wie auch immer zu verstehender *starting point* mehr sein können.

IV. Thesenförmige Zusammenfassung

1. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise i.S. einer substanzorientierten Rechtsanwendungsmethode ist im geschriebenen und richterlichen Unionsrecht vorgebildet und verankert (wirtschaftliche Betrachtungsweise im engen Sinne). Das Unionsrecht normiert eine wirtschaftliche Betrachtung zur Bewältigung des Konflikts von Form und Substanz z.B. in bilanzrechtlichen Methodennormen, in zahlreichen Regeln der wirtschaftlichen Vermögenszuweisung oder in substanzorientierten Missbrauchsverböten. Nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, insbesondere den Postulaten teleologischer und autonomer Interpretation, müssen unionsrechtliche Begriffe eigenständige, „substanzorientierte“ Begriffsinhalte aufweisen.
2. Die Bewältigung der Auslegungs- und Anwendungsfragen des GKKB-RLV durch Mittel der unionsrechtlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist schwierig. Das liegt daran, dass der EuGH unter dem Autonomiepostulat die Einzelstaaten in erheblichem Umfang zu Rechtsfortbildungen ermächtigen muss, ohne präzisere Vorgaben für die konkrete Begriffsausfüllung vorgeben zu können. Die Begriffe des Richtlinienvorschlages lassen sich gerade nicht „aus eigener Kraft“ (der Richtlinie) bestimmen. Die justiz-gerichtsformigen Institutionen der Union steigern dieses Problem noch, solange der EuGH nicht zu einem erstinstanzlichen Steuergerichtshof aufgewertet wird, sondern ein letztinstanzliches Kontrollorgan bleibt.
3. In der internationalen Rechnungslegung und – auf dem Wege des Endorsement der IFRS – im EU-Recht selbst sind aber auch weitere „Spielarten“ der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nachweisbar, die nicht zwingend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Rechtsmethode entsprechen (europäische wirtschaftliche Betrachtungsweisen im weiten Sinne). Gemeinsam ist ihnen, dass sie bei der Bilanzierung das wirtschaftliche Ist erfassen

¹²⁶ Vgl. EFRAG (FN 121), S. 9 und 18; EFRAG (FN 124), S. 4 und 14.

¹²⁷ *Leisenring/Linsmeier/Schipper/Trott*, Accounting and Business Research 2012, 329 (331); vgl. diff. z.B. *Brougham*, Accounting and Business Research 2012, 345.

¹²⁸ *Wagenhofer* in *Wagenhofer*, Controlling und IFRS-Rech-

nungslegung, 2009, S. 1 (4) (alle Zitate).

¹²⁹ Man denke, um nur ein Bsp. zu nennen, in diesem Zusammenhang etwa an Cum/Ex-Geschäfte (vgl. insb. jüngst *Spengel/Eisgruber*, DStR 2015, 785 ff., m.w.N., die zivilrechtliche und wirtschaftliche Zurechnung diskutieren).

wollen: Durch Korrektur (*override*) für nicht substanzbezogene Inhalte im Sinne eines – wie auch immer zu verstehenden – *true and fair view*, durch Ausübung sachverständigen Ermessens des Bilanzierenden selbst, durch wirtschaftliche Betrachtungsweise als Bilanzrechtsmethode und durch eine geschäftsmodell-geleitete Perspektive, die weitgehend losgelöst von einer rechtlichen Sichtweise, aber dennoch objektivierungsgeleitet auf wirtschaftliche Intentionen und innerbetriebliche

Prozesse abstellt (*management approach* und *business-model approach*).

4. Bei der Gestaltung der europäischen Bilanzsteuerrechtsordnung wird man diesen „methodischen Vorrat“ auf der Grundlage der aufgezeigten Möglichkeiten und Grenzen im Sinne einer europäischen Betrachtungsweise sinnvollerweise berücksichtigen.

Diskussion

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

David A. Weisbach: The Use of Neutralities in International Tax Policy (National Tax Journal, Vol. 68, No. 3, September 2015, S. 635-652)

In seinem Beitrag „The Use of Neutralities in International Tax Policy“ kritisiert *David A. Weisbach*¹ die Verwendung von Neutralitätstheorien bei Überlegungen zur Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts. Dabei bezieht er sich auf die am häufigsten in wissenschaftlichen Diskussionen angeführten Theorien: Kapitalimportneutralität, Kapitalexportneutralität, innerstaatliche Neutralität (Abzug gezahlter, ausländischer Steuern wie Betriebsausgaben), Kapitalinhaberneutralität sowie Marktneutralität.

Der Autor stellt zunächst fest, dass sich die Ergebnisse der verschiedenen Neutralitätstheorien gegenseitig ausschließen, wenn nicht Steuersatz und Bemessungsgrundlage in allen Ländern identisch sind. Nach seiner Ansicht drehte sich die Debatte um die Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts daher bislang hauptsächlich darum, welcher dieser Neutralitätstheorien auf Kosten der anderen gefolgt werden soll. In Diskussionen jedoch, die das rein nationale Steuerrecht betreffen, habe es sich durchgesetzt, zunächst ein normatives Ziel für eine Neuregelung festzusetzen und sodann auf Grundlage der verfügbaren Informationen Annahmen zu treffen, die schließlich zur Ausgestaltung des Steuersystems im Sinne des definierten Ziels führen. Er wirft daher die Frage auf, ob diese Methode nicht auch auf die Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts angewendet werden sollte.

Zunächst analysiert *Weisbach* sodann, ob eine der widerstreitenden Neutralitätstheorien die „richtige“ sein könnte, nach der sich das Steuerrecht auf Kosten der anderen Theorien richten sollte. Dies zweifelt er jedoch mit dem Argument an, dass an jeder dieser Neutralitätstheorien erhebliche Kritik geäußert wird. Allen gemein ist dabei das Problem, dass die zugrunde gelegten Modelle die Realität zu sehr vereinfachen. Ferner argumentiert er, dass durch jede der Neutralitätstheorien berechtigterweise eine bestimmte Ineffizienz im internationalen Steuerrecht aufgegriffen werde. Nur aber, wenn ein System lediglich eine einzige Ineffizienz aufweise, sei es legitim die Überlegungen auf die Ausräumung dieser einen Ineffizienz zu beschränken. In einem System jedoch, das mehrere Ineffizienzen aufweist, sollten sich die Überlegungen darauf konzentrieren, die effizienteste Mischung zu finden, anstatt einer einzigen Ineffizienz den Vorrang einzuräumen. Zu diesem Zweck schlägt er vor, statt auf Neutralitätstheorien auf die Zusatzlasten der Besteuerung zu rekurrieren. Dies führe dazu, dass nicht eine Theorie auf Kosten der anderen gewählt werden müsse, sondern dass die Zusatzlasten der Besteue-

rung in einem optimalen Verhältnis ausbalanciert werden können. Hinzu komme, dass die Neutralitätstheorien den Grund der Besteuerung vernachlässigen. Vom Besteuerungsgrund hänge jedoch auch die Ausgestaltung des optimalen Steuerrechts ab.

Auch als grobe Richtlinie können die Neutralitätstheorien nach seiner Ansicht nicht dienen. Zum einen nähmen sie das bestehende Steuersystem als gegeben hin und hinterfragten nicht, ob ein optimales Steuersystem nicht ganz anders auszugestalten wäre. Zum anderen führt er auch hier das Argument an, dass die Neutralitätstheorien jeweils nur eine einzelne Ineffizienz des Steuersystems aufgreifen würden, obwohl Verzerrungen auf eine Vielzahl von Ineffizienzen zurückzuführen seien. Eine gute Richtlinie aber verlange nicht die komplette Beseitigung eines einzigen Effekts, sondern bestimme Art und Ausmaß der bestehenden Ineffizienzen und identifiziere die verschiedenen Möglichkeiten zur Ausbalancierung. Er kommt daher zu dem Schluss, dass Neutralitätstheorien in qualitativ hochwertigen Forschungsarbeiten über die Optimierung des Steuersystems – gleich einem Ritual – nur noch als Ausgangspunkt dienen und letztlich nicht mehr sind, als leeres Gerede. Die tragenden Überlegungen hingegen würden an anderer Stelle geführt.

Schließlich veranschaulicht *Weisbach* seine vorgeschlagene Methode, indem er kurz verschiedene Ansätze, das internationale Steuerrecht optimal auszugestalten, diskutiert. Zunächst stellt er dabei fest, dass ein Großteil der von den Neutralitätstheorien adressierten Probleme in einem Konsumsteuersystem nicht auftreten. In der wissenschaftlichen Diskussion zu Konsumsteuersystemen spielen Neutralitätstheorien demnach kaum eine Rolle. In der Folge geht er daher auf die Frage ein, wie zu verfahren ist, wenn das Steuersystem eine Steuer auf das Kapitaleinkommen vorsieht. Dabei analysiert er knapp die einzelnen Ziele, die gemeinhin mit einer Steuer auf Kapitaleinkommen verfolgt werden und zeigt auf, inwiefern sich die optimale Ausgestaltung des Steuersystems durch die unterschiedlichen Zielsetzungen verändert.

Letztlich führt die Besteuerung von Kapitaleinkommen nach Ansicht *Weisbachs* jedoch stets zu einer Verzerrung von Investitionsentscheidungen. Anstatt blind einzelnen Neutralitätstheorien nachzueifern sollte daher vielmehr das sachliche Besteuerungsziel bei der Ausgestaltung des internationalen Steuerrechts berücksichtigt werden und hierauf aufbauend der optimale Kompromiss zwischen Realisierung des Besteuerungsziels und dem Verzerrungseffekt angestrebt werden.

Stefan Kreutzer

¹ *David A. Weisbach* ist Professor an der juristischen Fakultät der University of Chicago und Senior Fellow am Computa-

tion Institute der University of Chicago.

Terrance O'Reilly: Tax Legal Scholarship to 1970 (Virginia Tax Review, Vol. 34, No. 2, Fall 2014, S. 269-318).

O'Reilly² hat sich das ambitionierte Ziel gesetzt, die Entwicklung der Steuerrechtswissenschaft in den USA von 1913 bis zum Ende der 1960er Jahre zu untersuchen. Sein Beitrag gliedert sich in drei Abschnitte. Im ersten Abschnitt werden Trends in der Steuerrechtswissenschaft mittels einer Auswertung von Zitations- und Veröffentlichungsstatistiken beleuchtet. Der zweite Abschnitt ist der Entwicklung der wichtigsten *tax treatises* und *casebooks* im Untersuchungszeitraum gewidmet. Im dritten Abschnitt wendet sich O'Reilly schließlich der Entwicklung der Steuerrechtswissenschaft selbst zu, indem er exemplarisch wichtige steuerrechtliche Aufsätze darstellt.

Der Versuch, die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit dem Steuerrecht in den USA über mehrere Jahrzehnte nachzuzeichnen, ist ein gewaltiges Unterfangen. Der Autor ist sich dessen wohl bewusst. Er nimmt von vornherein davon Abstand, sich mit Inhalten zu befassen. O'Reilly geht es stattdessen um die Entwicklung von Stil und Methoden der Steuerrechtswissenschaft in der von ihm betrachteten Periode. Mit seinem Beitrag will er ins Bewusstsein rufen, dass ein Blick auf die Stärken und Schwächen früherer Forschergenerationen für heutige Steuerrechtswissenschaftler aufschlussreich sein kann. Auch wenn diese Zielsetzung etwas vage klingt, zeigt sich bei der Lektüre, dass der Beitrag genau dies leistet. Die von O'Reilly vorgenommene Rückschau ist nicht nur historisch interessant, sondern enthält auch einige für die Gegenwart relevante Botschaften.

Im ersten Abschnitt versucht O'Reilly, seinen Untersuchungsgegenstand numerisch zu erfassen. Mit Hilfe der Datenbank HeinOnline wertet er u.a. aus, wie viele Aufsätze mit steuerrechtlichem Bezug pro Dekade erschienen sind, welchen Anteil sie an der Gesamtzahl der in *Law Journals* veröffentlichten Beiträge ausmachten, und wie häufig sie zitiert wurden. Außerdem gibt er für wichtige steuerrechtliche Autoren an, wie häufig sie insgesamt zitiert wurden. Dabei treten einige interessante Aspekte zu Tage. Beispielsweise stellten steuerrechtliche Aufsätze unmittelbar nach dem zweiten Weltkrieg einen nie wieder erreichten Anteil von 10 % an der Gesamtzahl juristischer Aufsätze. Seit den 1990er Jahren haben sie sich bei zirka 3 % eingependelt. Allerdings geht O'Reilly solchen Besonderheiten nicht weiter nach. Zudem weist er zu Recht darauf hin, dass die Zitationshäufigkeit zumindest bei juristischen Aufsätzen nicht unbedingt ein verlässlicher Qualitätsindikator ist. Zu den besonders häufig zitierten Aufsätzen zählen beispielsweise deskriptive Darstellungen der Rechtsprechungen zu bestimmten Problemkreisen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob es wirklich einer so ausführlichen Präsentation der als Vorarbeit sicherlich sinnvollen statistischen Auswertung im Beitrag bedurfte.

Das Herzstück des Beitrags bilden die Abschnitte zwei und drei, in denen O'Reilly zunächst die wichtigsten *tax treatises* und *casebooks* und sodann – nach Dekaden geordnet – wichtige steuerwissenschaftliche

Aufsätze darstellt. Ob dieser Aufbau besonders glücklich ist, erscheint fraglich. Denn was den Beitrag interessant und spannend macht, ist weniger die notwendig cursorische Beschreibung der einzelnen Veröffentlichungen, als vielmehr die gelungene Vorstellung und Einordnung der maßgeblichen Autoren. Hätte O'Reilly die für die Entwicklung der Steuerrechtswissenschaft prägenden Persönlichkeiten in den Mittelpunkt gestellt, wären der doppelte Durchgang durch den Untersuchungszeitraum und die doppelte Erwähnung mancher Autoren vermieden worden, ohne dass dies der Darstellung der großen Trends in der steuerrechtlichen Forschung und Lehre geschadet hätte.

Ein zentrales Ergebnis von O'Reillys Untersuchung ist, dass die Steuerrechtswissenschaft in den USA bis über die Mitte des zwanzigsten Jahrhunderts hinaus stark rechtsprechungsbezogen war und methodisch vielfach in erster Linie deskriptiv vorging. Darin spiegelt sich wider, dass sich das Steuerrecht in den USA aus einem *common law*-System heraus entwickelte. Lange Zeit herrschte die Auffassung vor, dass sich auch im Steuerrecht die überlegene Weisheit des *common law* in der Akkumulation von Einzelfallentscheidungen offenbaren werde, ohne dass dies den Akteuren im jeweiligen Einzelfall bewusst sein muss. Diesem traditionellen Ansatz wurde durch die zunehmende gesetzliche Regelungsdichte nach und nach die Grundlage entzogen. Paradigmatisch kommt diese Entwicklung in der von O'Reilly geschilderten Kritik Erwin Griswolds an Stanley S. Surrey zum Ausdruck. Beide waren u.a. als Professoren in Harvard tätig. Anders als Griswold konnte Surrey seine Vorstellungen als Assistant Secretary of the Treasury for Tax Policy direkt in den politischen Prozess einbringen. Laut Griswold war das Steuerrecht relativ einfach, bis Surrey seine Stelle antrat. Danach wurde es laut Griswold kompliziert, da Surrey nicht nur alle Probleme gesehen habe, sondern auch das Bedürfnis verspürt habe, sie detailliert gesetzlich zu regeln. In Gestalt des Spannungsfeldes zwischen Gesetzesvorbehalt und teleologischer Auslegung ist dieser Konflikt nach wie vor und auch in Deutschland aktuell.

Glücklicherweise hat O'Reilly die von ihm betrachtete Periode bis zum Ende 1960er Jahre ausgedehnt. Dies erlaubt es ihm, auf den letzten drei Seiten seines Aufsatzes zu schildern, wie sich aus seiner Sicht der Übergang der amerikanischen Steuerrechtswissenschaft von einer weitgehenden Selbstbeschränkung auf die Rechtsprechungsanalyse hin zu einer Fokussierung auf die Steuerpolitik und zu einer großen Offenheit für ökonomische Konzepte vollzogen hat. Noch den 1962 erschienen Aufsatz von Charles S. Lyon und James S. Eustice – beide Professoren an der NYU – zum Thema „Assignment of Income: Fruit and Tree as Irrigated by the P. G. Lake Case“ beschreibt O'Reilly als eine Darstellung der einschlägigen Gerichtsentscheidungen, dessen kritische Perspektive sich im Wesentlichen darauf beschränke, auf Inkongruenzen in der Rechtsprechung hinzuweisen. Es handelt sich um den am siebthäufigsten zitierten steuerrechtlichen Aufsatz aus den 1960er Jahren. Dem stellt O'Reilly den 1965 erschienen Aufsatz von Joseph Sneed

² Terrance O'Reilly ist Associate Professor of Law an der Wil-

lamette University, College of Law, in Salem, Oregon.

„The Criteria of Federal Income Tax Policy“, gegenüber, in dem der Autor unter Rückgriff auf finanzwissenschaftliche und makroökonomische Erkenntnisse die steuerpolitischen Faktoren untersucht, die den Tarifverlauf der Einkommensteuer geprägt haben. Als den eigentlichen Meilenstein für den sich in den 1960er Jahren vollziehenden Paradigmenwechsel sieht O'Reilly jedoch den bemerkenswerten Aufsatz Boris Bittkers von 1967 mit dem Titel „A ‚Comprehensive Tax Base‘ as Goal of Income Tax Reform“ an. Darin setzt sich Bittker kritisch mit dem steuerpolitischen

Ideal einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch das Streichen von „Steuerschlußpflochern“ auseinander. Die fortdauernde Relevanz dieses Themas hat sicherlich dazu beigetragen, dass es sich um den meistzitierten steuerrechtlichen Aufsatz handelt, der vor 1970 erschienen ist. Im Ergebnis ist O'Reilly uneingeschränkt darin zuzustimmen, dass sich der Blick zurück auch für den Steuerrechtswissenschaftlicher von heute lohnt.

Erik Röder

Die Herausgeberschaft von STEUER UND WIRTSCHAFT möchte sich bei den folgenden Personen bedanken, die im Jahrgang 2015 als anonyme Gutachter die Begutachtung eingereicherter Manuskripte übernommen haben:

Prof. Dr. KAY BLAUFUS

Leibniz Universität Hannover

Prof. Dr. GUIDO FÖRSTER

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Prof. Dr. JOST H. HECKEMEYER

Leibniz Universität Hannover

Prof. Dr. HOLGER KAHLE

Universität Hohenheim

Dr. JUDITH NIEHUES

Institut der deutschen Wirtschaft Köln

Jun.-Prof. Dr. KATHARINA NICOLAY

ZEW und Universität Mannheim

Prof. Dr. MARTIN RUF

Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Prof. Dr. WOLFRAM SCHEFFLER

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg